

**CONSELHO REGIONAL DE
CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL**

**NORMAS BRASILEIRAS
DE CONTABILIDADE**

**VOLUME 1
NBCs – NBCs T 10 – NBC T 15
NBC TSP Estrutura Conceitual – NBCs TSP
NBCs T 16 – NBCs PG**

Porto Alegre

Atualizado até outubro de 2018

EDITOR:

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL

Av. Praia de Belas, 1554

90110-000 Porto Alegre-RS

Fone/fax (51) 3254-9400

E-mail: crcrs@crcrs.org.br

Internet: <http://www.crcrs.org.br>

Coordenação-geral:

Contadora *ANA TÉRCIA L. RODRIGUES* – Presidente do CRCRS

Coordenação da edição:

Márcia Bohrer Ibañez

edição revista e atualizada até outubro de 2018

PREFÁCIO

Colega:

O Programa de Educação Continuada do CRCRS tem o objetivo de proporcionar meios para o aprimoramento e capacitação dos profissionais da Contabilidade de nosso Estado, condição essencial para o pleno exercício da profissão contábil.

Esta ação também é alcançada mediante a edição de livros, sejam eles impressos ou eletrônicos, com abordagens tanto técnicas quanto da legislação profissional contábil e das normas vigentes.

Assim, afinados com essa diretiva, estamos, pois, mais uma vez pondo à disposição da Classe Contábil esta publicação, que contém as Normas Brasileiras de Contabilidade atualizadas até outubro de 2018.

Mediante a publicação da NBC TSP Estrutura Conceitual, aprovada pelo CFC em 23-09-2016, e publicada no DOU de 04-10-2016, foram revogadas, entre outras, as Resoluções CFC nº 750-1993 e a nº 1.111-2007, que dispõem, respectivamente, sobre os Princípios de Contabilidade e o seu Apêndice II. Em função da revogação dos Princípios de Contabilidade, o título desta publicação, editada há mais de três décadas pelo CRCRS, fica alterado para “Normas Brasileiras de Contabilidade”.

Porto Alegre, 31 de outubro de 2018.

Contadora ANA TÉRCIA L. RODRIGUES
Presidente

SUMÁRIO

CRIAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS CONSELHOS REGIONAIS	9
Constituição e Finalidades	9
Estrutura do CRCRS	11
Órgãos do CRCRS (Deliberação Coletiva e Singulares)	13
CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS	15
Resolução CFC nº 1.055 , de 07-11-05. <i>Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências</i>	17
Resolução CFC nº 1.103 , de 28-09-07. <i>Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências</i>	25
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE	29
Resolução CFC nº 1.328 , de 18-03-11. <i>Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade</i>	31
Resolução CFC nº 1.329 , de 18-03-11. <i>Altera a sigla e a numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos</i>	36
Resolução CFC nº 1.269 , de 10-12-09. <i>Aplicação antecipada das Normas Brasileiras de Contabilidade</i>	39
Resolução CFC nº 1.281 , de 16-04-10. <i>Altera a data de aplicação das NBC Ts e ITs aprovadas pelas Resoluções CFC que especifica</i>	41
Resolução CFC nº 1.319 , de 09-12-10. <i>Faculta a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis comparativas no exercício de 2010</i>	42
Resolução CFC nº 1.003 , de 19-08-04. <i>Aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental</i>	44
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	51
Norma Brasileira de Contabilidade. <i>NBC TSP Estrutura Conceitual</i> , de 23-09-16. <i>Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público</i>	53

Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 01 , de 21-10-16. <i>Aprova a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação</i>	145
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 02 , de 21-10-16. <i>Aprova a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação</i>	178
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 03 , de 21-10-16. <i>Aprova a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes</i>	190
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 04 , de 25-11-2016. <i>Aprova a NBC TSP 04 – Estoques</i>	220
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 05 , de 25-11-2016. <i>Aprova a NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente</i>	234
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 06 , de 22-09-2017. <i>Aprova a NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento</i>	242
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 07 , de 22-09-2017. <i>Aprova a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado</i>	271
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 08 , de 22-09-2017. <i>Aprova a NBC TSP 08 – Ativo Intangível</i>	298
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 09 , de 22-09-2017. <i>Aprova a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa</i>	334
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 10 , de 22-09-2017. <i>Aprova a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa</i>	358
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 11 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis</i>	394
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 12 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa</i>	445
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 13 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis</i>	464
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 14 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos</i>	481
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 15 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados</i>	491
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 16 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas</i>	543
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 17 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas</i>	550

Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 18 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto</i>	568
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 19 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 19 – Acordos em Conjunto</i>	583
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 20 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades</i>	590
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TSP 21 , de 18-10-2018. <i>Aprova a NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público</i>	608
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC T 16.6 (R1) , de 24-10-14. <i>Demonstrações Contábeis</i>	651
Resolução CFC nº 1.134, de 21-11-08. <i>Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis</i>	658
Resolução CFC nº 1.135, de 21-11-08. <i>Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno</i>	661
Resolução CFC nº 1.136, de 21-11-08. <i>Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão</i>	665
Resolução CFC nº 1.137, de 21-11-08. <i>Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público</i>	670
Resolução CFC nº 1.366, de 25-11-11. <i>Aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público</i>	679
NORMAS PROFISSIONAIS GERAIS	691
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC PG 12 (R3) , de 24-11-2017. <i>Altera a NBC PG 12 (R2) que dispõe sobre educação profissional continuada</i> ..	693
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC PG 100 , de 24-01-2014. <i>Dispõe sobre a NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade</i>	715
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC PG 200 , de 24-01-2014. <i>Dispõe sobre a NBC PG 200 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos)</i>	728
Norma Brasileira de Contabilidade. NBC PG 300 , de 24-01-2014. <i>Dispõe sobre a NBC PG 300 – Contadores Empregados (Contadores Internos)</i>	750

CRIAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS CONSELHOS REGIONAIS

CONSTITUIÇÃO E FINALIDADES

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais, atualmente existentes em 27 Estados da Federação, são entidades de fiscalização do exercício profissional, criadas por meio do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

Cada um desses órgãos é constituído de Contadores e de Técnicos em Contabilidade, denominados Conselheiros, e que são escolhidos da seguinte forma:

- a) no Conselho Federal, mediante votação secreta e pessoal de um Colégio Eleitoral, integrado por um representante de cada CRC;
- b) nos Conselhos Regionais, mediante voto secreto, pessoal, direto e obrigatório de todos os Contadores e Técnicos em Contabilidade com registro em vigor e em situação regular para o exercício da profissão contábil.

A duração do mandato dos Conselheiros é de 04 (quatro) anos e a renovação é feita de dois em dois, em eleições que ocorrem sempre nos anos de final ímpar.

Os Conselhos Regionais de Contabilidade, hierarquicamente subordinados ao Conselho Federal de Contabilidade, têm como finalidades precípuas: fiscalizar o exercício da profissão contábil e de efetuar o registro dos profissionais da Contabilidade e das empresas de serviços contábeis.

Sua força de ação se concentra no profissional que executa ou explora atividades contábeis, bem como na empresa por ele integrada, no sentido de mantê-lo dentro dos padrões legais, técnicos e éticos estatuídos como inerentes à sua atividade; portanto, a natureza dos Regionais de Contabilidade é de fiscalização da profissão contábil.

De acordo com o Regimento Interno, compete ao CRCRS, entre outras atribuições:

- fiscalizar, pelos órgãos próprios, o exercício da profissão de contabilista, impedindo e punindo as infrações, cumprindo-lhe examinar livros e documentos de terceiros quando necessário à instrução processual e representar às autoridades competentes sobre os fatos que apurar e cuja solução não sejam de sua alçada;

- processar, conceder, organizar, manter, baixar, revigorar, e cancelar os registros de contador, técnico em contabilidade e organização contábil; assim como conceder e expedir o certificado de registro cadastral;

- examinar e julgar as reclamações e representações escritas, sobre os serviços de registro e infrações dos dispositivos legais, relativos ao exercício da profissão de contabilista;

- eleger os membros do Conselho Diretor e dos demais Órgãos de Deliberação Coletiva, e singulares, exceto a Ouvidoria, cujo titular será nomeado pela Presidência, bem como o representante no Colégio Eleitoral de que trata o artigo 11 do Regulamento Geral dos Conselhos;

- aprovar o orçamento anual do CRCRS e respectivas modificações, submetendo-os à homologação do CFC;

- elaborar e aprovar resoluções sobre assuntos de seu peculiar interesse, submetendo-as à homologação do CFC quando a matéria disciplinada tiver implicação ou reflexos no âmbito federal;

- adotar e promover, dentro do âmbito de sua competência e jurisdição, todas as medidas necessárias à realização de suas finalidades;

- cooperar com os órgãos do Governo do Estado no estudo e solução dos problemas referentes à profissão de contabilista, encaminhando ao CFC os assuntos da alçada Federal;

- deliberar sobre as decisões das Câmaras;

- julgar relatório, contas e demonstrações contábeis apresentadas pelo Presidente, após parecer da Câmara de Controle Interno, antes de enviá-las ao Conselho Federal de Contabilidade;

- julgar infrações e aplicar penalidades previstas no Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade e em outros atos normativos baixados pelo CFC;

- incentivar e contribuir para o aprimoramento técnico, científico e cultural dos profissionais da Contabilidade e da sociedade em geral.

ESTRUTURA DO CRCRS

O Regimento Interno do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, aprovado pela Resolução CRCRS nº 412-03, homologada pela Deliberação CFC nº 202-03, de 19-09-03, com as alterações posteriormente aprovadas, é o que define a estrutura e o funcionamento do CRCRS.

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul tem sua sede em Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, cuja área territorial delimita sua jurisdição.

O Plenário é composto de 27 (vinte e sete) Conselheiros efetivos e igual número de suplentes, na categoria de Contador e de Técnicos em Contabilidade.

O CRCRS é constituído de órgãos de deliberação coletiva e de órgãos singulares, cujos componentes são eleitos pelos próprios Conselheiros do Regional.

I – Órgãos de deliberação coletiva:

- Plenário;
- Conselho Diretor;
- Câmara de Controle Interno;
- Primeira Câmara de Ética e Disciplina;
- Segunda Câmara de Ética e Disciplina;
- Terceira Câmara de Ética e Disciplina;
- Câmara de Fiscalização;
- Câmara de Recursos de Ética e Disciplina;
- Câmara de Recursos de Fiscalização;

- Câmara de Registro;
- Câmara de Desenvolvimento Profissional.

II – Órgãos singulares:

- Presidência;
- Vice-Presidência de Gestão;
- Vice-Presidência de Fiscalização;
- Vice-Presidência de Registro;
- Vice-Presidência de Controle Interno;
- Vice-Presidência de Desenvolvimento Profissional;
- Vice-Presidência Técnica;
- Vice-Presidência de Relações com os Profissionais;
- Vice-Presidência de Relações Institucionais.

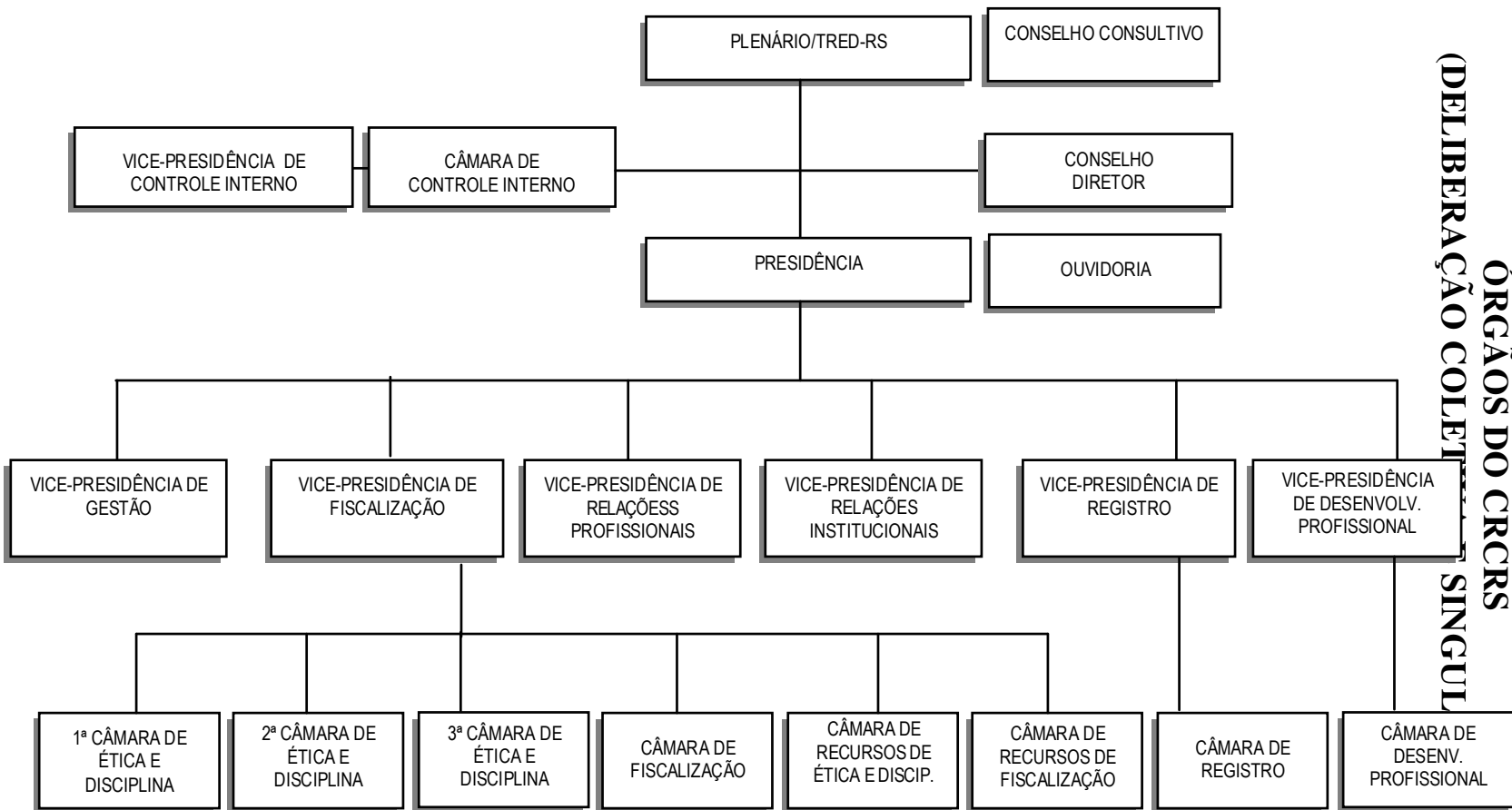
III – Ouvidoria.

IV – Conselho Consultivo

Cada um dos órgãos nominados tem as suas atribuições específicas, que se encontram descritas no Regimento Interno.

Nenhum Conselheiro, nem mesmo o Presidente do CRCRS, recebe pagamento a qualquer título, tampouco cédula de presença (“jetton”), por comparecimento às sessões plenárias ou das Câmaras.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RS
ÓRGÃOS DO CRCRS
(DELIBERAÇÃO COLETIVA E SINGULA)



CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

RESOLUÇÃO CFC nº 1.055 ⁽¹⁾ **de 07 de outubro de 2005**

Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência:

a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;

b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea;

c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil;

CONSIDERANDO que a importância crescente da Contabilidade levou à tendência mundial de se contar, no processo de emissão de pronunciamentos contábeis, com a participação não só dos Contadores preparadores das informações dessa natureza e dos seus Auditores Independentes, mas também com a dos usuários dessas informações, como os profissionais de investimentos e órgãos reguladores, dos que fiscalizam esse processo e dos que pesquisam e estudam, academicamente, a Ciência Contábil;

CONSIDERANDO que a confiabilidade nas Demonstrações Contábeis por toda a sociedade interessada torna-se maior quando uma entidade for responsável pelo preparo e pela emissão e divulgação das regras que as regem;

CONSIDERANDO que a tendência da grande maioria dos países desenvolvidos e dos países de economia mais relevantes em desenvolvimento é a da adoção dessa entidade única com a participação de todos esses interessados na informação contábil, inclusive sendo esse o modelo adotado pelos órgãos internacionais de maior relevância no mundo de hoje, como o IASB – International Accounting Standards Board;

CONSIDERANDO que, no Brasil, diversas entidades representativas desses segmentos de preparadores de informações contábeis, seus auditores, profissionais de investimentos, usuários, fiscalizadores e pesquisadores já vêm trabalhando juntos nesse processo de maneira ainda não totalmente sistematizada e unificada, mas com a acumulação de experiência suficiente para formalizar agora a definitiva implantação de um comitê que as reúna e possa, de maneira central, elaborar pronunciamentos técnicos contábeis ;

CONSIDERANDO que algumas dessas entidades, de natureza regulatória governamental, vem demonstrando seu interesse em se beneficiar do processo de elaboração desses pronunciamentos, para posterior deliberação em suas áreas de competência, bem como vem incentivando a criação desse comitê aglutinador dos diversos interessados;

CONSIDERANDO o papel que o Conselho Federal de Contabilidade vem desempenhando nesse processo há muitos anos, sua experiência nesse campo e sua estrutura; e

CONSIDERANDO a confiança nele depositada por essas referidas entidades na criação e na manutenção de um comitê autônomo, democrático e independente e que deverá representar, de maneira mais ampla, os pensamentos e os interesses da coletividade em relação às normas contábeis;

RESOLVE:

CAPÍTULO I *DA CRIAÇÃO E DA COMPOSIÇÃO*

Art. 1º Fica criado o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC).

Art. 2º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será composto pelas seguintes entidades:

- a) ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- b) APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
- c) BM&FBOVESPA S.A. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros;⁽³⁾
- d) CFC – Conselho Federal de Contabilidade;
- e) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- f) FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras.

Parágrafo único. Por aprovação de 3/4 (três quartos) das entidades representadas no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), outras entidades ou instituições vinculadas a contadores, auditores, analistas de investimentos ou de Demonstrações Contábeis, relacionadas ao mercado financeiro, em geral, ou ao mercado de capitais, em particular, bem como representantes de universidades que possuam cursos de Contabilidade, reconhecidos como de alta qualidade ou institutos de pesquisas na área contábil vinculado a universidades que mantenham tais cursos, poderão vir a ser convidadas a integrar o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), assim como poderão ser excluídas do CPC, observada a manutenção de equilíbrio entre os setores nele representados.

CAPÍTULO II *DO OBJETIVO*

Art. 3º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do

seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Art. 4º É atribuição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos.

§ 1º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) poderá emitir Orientações e Interpretações, além dos Pronunciamentos Técnicos, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos.

§ 2º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) dará ampla divulgação dos documentos que produzir, tanto na etapa de audiência quanto da emissão dos mesmos.

§ 3º A aprovação dos Pronunciamentos Técnicos, das Orientações e de suas Interpretações dar-se-á, em conformidade com o regulamento interno, mas sempre por, no mínimo, 2/3(dois terços) dos seus membros.

§ 4º Definir suas diretrizes de atuação, sempre em consonância com suas finalidades.

Art. 5º Para o cumprimento de seus objetivos, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) poderá realizar quaisquer atividades que com eles sejam compatíveis e necessárias, entre as quais:

- a) desenvolver e implementar ações educativas, tais como, cursos, simpósios, seminários, congressos, conferências, palestras ou quaisquer outros eventos;
- b) realizar pesquisas;
- c) manter serviço de divulgação e de distribuição de informações, dados, trabalhos, estudos técnicos e documentos relacionados com os seus objetivos;
- d) colaborar ou participar de programas governamentais ou desenvolvidos por instituições privadas ou da sociedade civil que afetem ou sejam afins à sua área de atuação, podendo, para tanto, participar

e/ou aceitar assentos em comitês, comissões, câmaras, fóruns, redes e outros;

e) subsidiar o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nas suas necessidades de firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação com pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras, incluindo governamentais, associações de classe, organismos internacionais, setores acadêmicos, organizações não governamentais e demais instituições assemelhadas;

f) realizar quais outras atividades ou praticar quaisquer outros atos necessários ao cumprimento de seus objetivos.

Art. 6º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) deverá submeter à audiência pública as minutas dos Pronunciamentos Técnicos.

Parágrafo único. No processo de audiência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) consultará outras entidades e/ou instituições, como: Secretaria da Receita Federal, agências reguladoras, associações ou institutos profissionais, associações ou federações representativas da indústria, do comércio, da agricultura, do setor financeiro, da área de serviços, de investidores, instituições de ensino e/ou de pesquisa de Contabilidade e outras que tenham interesse direto nas questões definidas nos objetivos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), devendo, para cada uma delas, haver uma correspondência direta e individualizada.

CAPÍTULO III

DA ADMINISTRAÇÃO E FUNCIONAMENTO

Art. 7º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será formado, em sua maioria, por contadores, com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade, todos de ilibada reputação e reconhecido conhecimento técnico na área contábil e de divulgação de informações, eleitos a partir das indicações feitas pelas entidades referidas no art. 2º.

§ 1º As pessoas físicas, com a representação delegada pelas entidades referidas no art. 2º terão autonomia em todas as suas deliberações e votações.

§ 2º Cada entidade indicará 2(dois) membros efetivos para compor o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC).

§ 3º O mandato dos membros do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será de 4 (quatro) anos, permitindo-se reconduções, encerrando-se com a assinatura do termo de posse do sucessor formalmente indicado pela correspondente entidade.

§ 4º Na primeira indicação de cada entidade, um dos membros terá mandato de 2 (dois) anos.

§ 5º As reuniões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) instalar-se-ão com a presença de um número superior a 50% (cinquenta por cento) dos seus membros.

Art. 8º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) elegerá, dentre seus membros, 4 (quatro) Coordenadores, a saber: Coordenador de Operações, Coordenador de Relações Institucionais, Coordenador de Relações Internacionais e Coordenador Técnico, e respectivos Vice-Coordenadores, com mandatos de 2 (dois) anos, permitindo-se reeleições, fixando-lhes a competência em Regimento Interno.⁽²⁾

Art. 9º. Os membros do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) desempenharão suas funções e atribuições sem remuneração.

Art. 9º A. A extinção ou a perda do mandato dos membros do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) ocorrerá: ⁽³⁾

- a) em caso de renúncia; ⁽³⁾
- b) por superveniência de causa de que resulte inabilitação para o exercício da representação, mesmo que temporária; ⁽³⁾
- c) por ausência, no ano, a três reuniões ordinárias consecutivas ou a cinco intercaladas, exceto quando estiver representando oficialmente o CPC na mesma data; ⁽³⁾
- d) em caso de substituição da representação delegada pelas entidades que compõem o CPC; ⁽³⁾
- e) por falecimento. ⁽³⁾

§ 1º Em caso de vacância, a entidade-membro indicará formalmente o sucessor, a fim de manter a composição de 2 (dois) membros efetivos por entidade-membro, o qual completará o mandato do membro que deu a vaga. ⁽³⁾

§ 2º O sucessor completará o mandato do membro do CPC em que se deu a vacância.⁽³⁾

Art. 10. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), em conformidade com o Regimento Interno, poderá nomear Grupos de Trabalho para auxiliá-lo no desempenho de suas atribuições.

CAPÍTULO IV *DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE*

Art. 11. Ao Conselho Federal de Contabilidade competirá:

- a) convidar e firmar com as instituições referidas no art. 2º;
- b) fornecer estrutura física, biblioteca, recursos humanos, tecnológicos e outros para o pleno atendimento dos objetivos da presente Resolução que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- c) dar ampla divulgação das minutas dos Pronunciamentos Técnicos, das suas Interpretações e das Orientações emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- d) viabilizar a promoção de audiências públicas para discussão das minutas de matéria técnica acima referidas;
- e) firmar convênios visando à adoção dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) pelas instituições interessadas na matéria técnica;
- f) manter os contatos necessários para questionar, quando aplicável, as razões pelas quais uma entidade não aderiu e não aprovou ou aprovou os procedimentos técnicos recomendados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- g) firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação para o atendimento ao disposto na presente Resolução;
- h) proceder a divulgação, inclusive por via eletrônica, dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) e editar, no mínimo a cada seis meses, material de divulgação de tais atos;
- i) firmar convênios com os órgãos reguladores contábeis brasileiros para que estes implementem, em suas respectivas áreas de abrangência, os Pronunciamentos Técnicos, as Orientações e as Interpretações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) e/ou as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo CFC, delas derivadas; e

j) fomentar a divulgação dos atos e decisões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) nas instituições de ensino contábil no Brasil.

*CAPÍTULO V
DO PRAZO DE DURAÇÃO*

Art. 12. A duração do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) é por prazo indeterminado.

Art. 13. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.
Brasília, 7 de outubro de 2005.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 24-10-05.

(2) Redação dada pela Resolução CFC nº 1.075, de 28-07-06 – DOU de 02-08-06.

(3) Redação dada pela Resolução CFC nº 1.339, de 15-05-11 – DOU de 18-04-11.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.103⁽¹⁾

de 28 de setembro de 2007

Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil, onde empresas brasileiras concorrem por negócios e pela captação de recursos financeiros internacionais na forma de capital e financiamento com empresas de segmentos similares localizadas em todo o mundo;

CONSIDERANDO que esse impacto, se conduzido de forma positiva, propicia o desenvolvimento sustentável às economias dos países, que vem sendo apoiado no mundo pela internacionalização das normas de contabilidade e de auditoria;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade junto com outras entidades interessadas tem a possibilidade de contribuir de forma decisiva para esse desenvolvimento sustentável através da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais;

CONSIDERANDO o papel e a responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade em promover as ações que garantam uma maior valorização da classe profissional;

CONSIDERANDO a crescente e irreversível internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência.

CONSIDERANDO as ações já iniciadas para o processo de convergência com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a necessidade de estender o escopo dessa convergência às outras áreas, notadamente auditoria, ⁽²⁾

RESOLVE:

CAPÍTULO I DA CRIAÇÃO E DA COMPOSIÇÃO

Art. 1º Fica criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil.

Art. 2º O Comitê será composto pelas seguintes entidades:

- a) CFC – Conselho Federal de Contabilidade;
- b) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- c) CVM – Comissão de Valores Mobiliários;
- d) BACEN – Banco Central do Brasil.

Parágrafo único. Por aprovação da maioria absoluta das entidades representadas no Comitê, outras entidades ou instituições interessadas na área de contabilidade e auditoria, poderão vir a ser convidadas a integrar o Comitê, observada a manutenção de equilíbrio entre os setores nele representados.

CAPÍTULO II ⁽²⁾ DO OBJETIVO E ATRIBUIÇÕES

Art. 3º O Comitê tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Art. 4º São atribuições do Comitê:

- a) Identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) editadas pelo CFC e dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON – Instituto dos

Audidores Independentes do Brasil, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, com vistas ao seu alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória.⁽²⁾

b) Realizar os trabalhos visando à convergência contábil até 2010 e a de auditoria a partir daquelas correspondentes ao exercício a ser iniciado em 1º de janeiro de 2009.

c) Definir suas diretrizes de atuação, por regulamento próprio, sempre em consonância com suas finalidades.

d) Acompanhar a agenda do CPC, com o objetivo de alinhar as ações do processo de convergência às necessidades do mercado brasileiro.⁽²⁾

CAPÍTULO III

DA ADMINISTRAÇÃO E FUNCIONAMENTO

Art. 5º O Comitê será formado, em sua maioria, por contadores, com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade, eleitos a partir das indicações feitas pelas entidades referidas no art. 2º.

§ 1º (Revogado)⁽²⁾

§ 2º Cada entidade indicará 2 (dois) membros, sendo 1 efetivo e 1 suplente, para compor o Comitê, podendo ser substituídos a critério de cada entidade.

§ 3º As reuniões do Comitê instalar-se-ão com a presença de no mínimo 50% (cinquenta por cento) dos seus membros.

Art. 6º. Os membros do Comitê desempenharão suas funções e atribuições sem remuneração.

Art. 7º. O Comitê poderá nomear Grupos de Trabalho para auxiliá-lo no desempenho de suas atribuições e objetivos.

Art. 8º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.
Brasília, 28 de setembro de 2007.

Maria Clara Cavalcante Bugarim – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 05-10-07.

(2) Alterações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.105, DOU, de 19-10-2007.

**NORMAS BRASILEIRAS
DE CONTABILIDADE**

RESOLUÇÃO CFC nº 1.328⁽¹⁾ de 18 de março de 2011

Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-46, alterado pela Lei n.º 12.249-10,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que a técnica legislativa utilizada no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade, quando comparada com a linguagem utilizada nas normas internacionais, pode significar, ou sugerir, a eventual adoção de diferentes procedimentos técnicos no Brasil;

CONSIDERANDO que os organismos internacionais da profissão, responsáveis pela edição das normas internacionais, estão atualizando e editando novas normas, de forma continuada;

CONSIDERANDO a necessidade de redefinição e revisão da atual estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, de forma que ela se apresente alinhada e convergente aos padrões internacionais,

RESOLVE:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais e

compreendem as Normas propriamente ditas, as Interpretações Técnicas e os Comunicados Técnicos.

Art. 2º As Normas Brasileiras de Contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas.

Parágrafo único. As Normas Brasileiras de Contabilidade, sejam elas Profissionais ou Técnicas, estabelecem preceitos de conduta profissional e padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional.

Art. 3º As Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais se estruturam conforme segue:

I – Geral – NBC PG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas indistintamente a todos os profissionais de Contabilidade;

II – do Auditor Independente – NBC PA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;

III – do Auditor Interno – NBC PI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores internos;

IV – do Perito – NBC PP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como peritos contábeis.

Art. 4º As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas se estruturam conforme segue:

I – Geral – NBC TG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB); e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

II – do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC); e as Nor-

mas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

III – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC;

IV – de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC;

V – de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC;

VI – de Serviço Correlato – NBC TSC – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC;

VII – de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna;

VIII – de Perícia – NBC TP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Perícia;

IX – de Auditoria Governamental – NBC TAG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Governamental emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Parágrafo único. As normas de que trata o inciso I do *caput* são segregadas em:

a) Normas completas que compreendem as normas editadas pelo CFC a partir dos documentos emitidos pelo CPC que estão convergentes com as normas do IASB, numeradas de 00 a 999;

b) Normas simplificadas para PMEs que compreendem a norma de PME editada pelo CFC a partir do documento emitido pelo IASB, bem como as ITs e os CTs editados pelo CFC sobre o assunto, numerados de 1000 a 1999;

c) **Normas específicas** que compreendem as ITs e os CTs editados pelo CFC sobre entidades, atividades e assuntos específicos, numerados de 2000 a 2999.

Art. 5º A Interpretação Técnica tem por objetivo esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos a serem aplicados em situações, transações ou atividades específicas, sem alterar a substância dessas normas.

Art. 6º O Comunicado Técnico tem por objetivo esclarecer assuntos de natureza contábil, com a definição de procedimentos a serem observados, considerando os interesses da profissão e as demandas da sociedade.

Art. 7º As Normas são identificadas conforme segue:

I – a Norma Brasileira de Contabilidade é identificada pela sigla NBC, seguida das letras conforme disposto nos arts. 3º e 4º, numeração específica em cada agrupamento, seguido de hífen e denominação. Por exemplo: NBC PA 290 – “Denominação”; NBC TG 01 – “Denominação”;

II – a Interpretação Técnica é identificada pela sigla IT, seguida da letra ou letras e numeração do grupo a que pertence conforme disposto nos arts. 3º e 4º, seguida de hífen e denominação. Por exemplo: ITG 01 – “Denominação”; ITSP 01 – “Denominação”;

III – o Comunicado Técnico é identificado pela sigla CT, seguida da letra ou letras e numeração do grupo a que pertence conforme disposto nos arts. 3º e 4º, seguido de hífen e denominação. Por exemplo: CTG 01 – “Denominação”; CTSP 01 – “Denominação”;

IV – Revogado. ⁽²⁾

Art. 7-A. Para alteração de Norma Brasileira de Contabilidade, de Interpretação Técnica e de Comunicado Técnico, serão observados os seguintes casos e condições:

I – alteração total: nos casos de alteração redacional de toda a norma, interpretação ou comunicado, deverá ser mantida a sigla e identificada a nova redação pela letra “R”, seguida do número sequencial (Ex: NBC PA 290 (R1); ITG 01 (R1); CTG 01 (R1)).

II – alteração parcial: nos casos de alteração, exclusão ou inclusão de item(ns) da norma, interpretação ou comunicado, deverá ser editado documento denominado “Revisão NBC” seguido da numeração inicial 01 e seguintes (Ex: Revisão NBC 01, Revisão NBC 02, Revisão NBC 03, ...).

§ 1º A alteração, inclusão e revogação de dispositivo deverão ser consolidadas na respectiva norma, fazendo referência à “Revisão NBC”, sem alterar a sigla da norma modificada.

§ 2º O dispositivo alterado ou revogado deve ser tachado, permanecendo no corpo da norma alterada.

§ 3º As alterações incluídas na norma não alteram a letra “R + numeração” na sigla de normas vigentes.

Art. 8º As Normas Brasileiras de Contabilidade, com exceção dos Comunicados Técnicos, devem ser submetidas à audiência pública com duração mínima de 30 (trinta) dias.

Art. 9º A inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas de “c” a “g” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295-46, alterado pela Lei n.º 12.249-10, e ao Código de Ética Profissional do Contador.

Art. 10. As Normas Brasileiras de Contabilidade, tanto as Profissionais quanto as Técnicas, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade continuarão vigendo com a identificação que foi definida nas Resoluções CFC n.º 751-93, n.º 1.156-09 e n.º 1.298-10 até serem alteradas ou revogadas mediante a emissão de novas normas em conformidade com as disposições previstas nesta Resolução.

Art. 11. Fica revogada a Resolução CFC n.º 1.298-10, publicada no DOU, Seção 1, de 21-09-2010.

Art. 12. Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 18 de março de 2011.

Juarez Domingues Carneiro – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 22-03-2011.

(2) Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.548, publicada no DOU de 22-08-2018.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.329⁽¹⁾ **de 18 de março de 2011**

*Altera a sigla e a numeração de normas,
interpretações e comunicados técnicos.*

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-46, alterado pela Lei n.º 12.249-10,

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC n.º 1.328-11 que altera a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e adota novas siglas e numerações para normas, interpretações e comunicados técnicos,

RESOLVE:

Art. 1º Alterar a sigla e a numeração das normas citadas abaixo, conforme segue:

DE	PARA
NBC T 1	NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL
NBC T 19.10	NBC TG 01
NBC T 7	NBC TG 02
NBC T 3.8	NBC TG 03
NBC T 19.8	NBC TG 04
NBC T 17	NBC TG 05
NBC T 10.2	NBC TG 06
NBC T 19.4	NBC TG 07
NBC T 19.14	NBC TG 08
NBC T 3.7	NBC TG 09
NBC T 19.15	NBC TG 10
NBC T 19.16	NBC TG 11
NBC T 19.17	NBC TG 12

NBC T 19.18	NBC TG 13
NBC T 19.23	NBC TG 15
NBC T 19.20	NBC TG 16
NBC T 19.21	NBC TG 17
NBC T 19.37	NBC TG 18
NBC T 19.38	NBC TG 19
NBC T 19.22	NBC TG 20
NBC T 19.24	NBC TG 21
NBC T 19.25	NBC TG 22
NBC T 19.11	NBC TG 23
NBC T 19.12	NBC TG 24
NBC T 19.7	NBC TG 25
NBC T 19.27	NBC TG 26
NBC T 19.1	NBC TG 27
NBC T 19.26	NBC TG 28
NBC T 19.29	NBC TG 29
NBC T 19.30	NBC TG 30
NBC T 19.28	NBC TG 31
NBC T 19.2	NBC TG 32
NBC T 19.31	NBC TG 33
NBC T 19.35	NBC TG 35
NBC T 19.36	NBC TG 36
NBC T 19.39	NBC TG 37
NBC T 19.32	NBC TG 38
NBC T 19.33	NBC TG 39
NBC T 19.34	NBC TG 40
NBC T 19.42	NBC TG 41
NBC T 19.40	NBC TG 43
NBC T 19.41	NBC TG 1000
IT 08	ITG 01
IT 13	ITG 02
IT 03	ITG 03
IT 06	ITG 06
IT 07	ITG 07
IT 01	ITG 08
IT 09	ITG 09
IT 10	ITG 10
IT 11	ITG 11
IT 12	ITG 12
IT 14	ITG 13

IT 15	ITG 15
IT 16	ITG 16
NBC TE 11	ITG 2001
NBC T 10.23	CTG 01
CT 03	CTG 02
IT 02	CTG 03
CT 05	CTG 04
CT 06	CTG 05
CT 01	CTG 2000
CT 04	CTG 2001
CT 02	CTA 01
CT 07	CTA 02
CT 08	CTA 03
CT 09	CTA 04
NBC P 3	NBC PI 01
NBC T 12	NBC TI 01
NBC TA 01	NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL
NBC PA 03	NBC PA 11
NBC PA 4	NBC PA 12
NBC PA 5	NBC PA 13

Art. 2º As citações de sigla e de numeração em texto de normas em vigor editadas pelo CFC, ora alteradas, são substituídas pela nova denominação da norma, interpretação ou comunicado técnico. Essas normas serão substituídas no sítio do CFC pelas versões atualizadas das normas objeto desta Resolução.

Art. 3º Em função da alteração da denominação da Norma NBC TE 11 para Interpretação ITG 2001, da Norma NBC T 10.23 para Comunicado CTG 01 e de Interpretação IT 02 para Comunicado CTG 03, esses normativos devem também ser ajustados nos respectivos textos no que for pertinente.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Brasília, 18 de março de 2011.

Juarez Domingues Carneiro – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 22-03-2011.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.269⁽¹⁾ **de 10 de dezembro de 2009**

Dispõe sobre a aplicação antecipada das Normas Brasileiras de Contabilidade convergidas, editadas em 2009, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2010.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº. 1.055-05;

CONSIDERANDO que o CPC tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais;

CONSIDERANDO que a aplicação das normas é compulsória para a apresentação das demonstrações contábeis de exercícios sociais a iniciar-se a partir de 1º de janeiro de 2010;

CONSIDERANDO que, consoante o processo de convergência das normas internas às normas internacionais, a adoção antecipada de uma norma, interpretação ou comunicado técnico convergido somente poderá ser feita se a adoção antecipada for estendida à totalidade desses normativos,

RESOLVE:

Art. 1º. A adoção antecipada das Normas Brasileiras de Contabilidade convergidas, editadas em 2009, somente poderá ser exercida se aplicada a todas as normas, com vigência a partir de 1º. janeiro de 2010.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 10 de dezembro de 2009.

Maria Clara Cavalcante Bugarim – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 18-12-2009.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.281⁽¹⁾ de 16 de abril de 2010

Altera a data de aplicação das NBC Ts e ITs aprovadas pelas Resoluções CFC que especifica.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu a maioria dos pronunciamentos e interpretações no último quadrimestre de 2009 e, conseqüentemente, que a transformação desses pronunciamentos e interpretações em NBC Ts e ITs pelo Conselho Federal de Contabilidade se deu ao final do ano de 2009;

CONSIDERANDO que os profissionais de Contabilidade necessitam de mais tempo para estudar e ter uma interpretação adequada das referidas NBC Ts e ITs para permitir a correta aplicação;

CONSIDERANDO que a data da adoção obrigatória da aplicação dos Pronunciamentos Técnicos e Interpretações emanados do CPC durante o ano de 2009 foi prorrogada, por alguns órgãos reguladores, para dezembro de 2010,

RESOLVE:

Art. 1º A aplicação das NBC Ts e ITs aprovadas pelas Resoluções CFC n.ºs 1.170 a 1.172, 1.174 a 1.180, 1.184 a 1.189, 1.193, 1.195 a 1.198, 1.239 a 1.242, 1.254 e 1.256 a 1.266, todas de 2009, passa a ser obrigatória a partir de dezembro de 2010, observando, no caso de adoção antecipada, o disposto no art. 1º da Resolução CFC n.º 1.269-09.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se a Resolução CFC n.º 1.278-10, publicada no DOU, Seção I, de 9-4-10.

Brasília, 16 de abril de 2010.

Juarez Domingues Carneiro – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 28-04-2010.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.319⁽¹⁾

de 9 de dezembro de 2010

Faculta a elaboração e a divulgação de ajustes retrospectivos das demonstrações contábeis comparativas no exercício de 2010.⁽²⁾

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-46, alterado pela Lei n.º 12.249-10,

CONSIDERANDO que a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas exige a divulgação de informações de forma comparada com as do período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do exercício corrente;

CONSIDERANDO que essa exigência pode representar um desembolso de recursos incompatível ao benefício que dele possa advir;

CONSIDERANDO que essas informações comparativas passarão a estar disponíveis a partir do exercício social iniciado em 2010 em função da aplicação da NBC TG 1000,

RESOLVE:

Art. 1º Facultar, para o exercício de 2010, a elaboração e a divulgação de ajustes retrospectivos com base na NBC TG 1000, das demonstrações contábeis de exercícios anteriores para fins de comparação com as demonstrações contábeis do exercício de 2010, na forma prevista no item 3.14 da NBC TG 1000, mantendo-se a obrigatorieda-

de da divulgação comparada com os valores das demonstrações contábeis de 2009.⁽²⁾

Parágrafo único. A faculdade prevista no *caput* deste artigo não poderá ser exercida pelas entidades obrigadas a essa divulgação em decorrência de legislação de órgão regulador específico.

Art. 2º As entidades que exercerem a faculdade prevista no art. 1º devem mencionar este fato nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Brasília, 9 de dezembro de 2010.

Juarez Domingues Carneiro – Presidente

(1) Publicada no DOU de 21-12-2010.

(2) Retificação publicada no DOU, de 19-01-2011.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.003⁽¹⁾
de 19 de agosto de 2004

*Aprova a NBC T 15 – Informações de
Natureza Social e Ambiental*

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Con-

trole, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada a sua adoção antecipada.

Brasília, 19 de agosto de 2004.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA
SOCIAL E AMBIENTAL

15.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS

15.1.1 – Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

15.1.2 – Para fins desta norma, entende-se por informações de natureza social e ambiental:

- a) a geração e a distribuição de riqueza;
- b) os recursos humanos;
- c) a interação da entidade com o ambiente externo;
- d) a interação com o meio ambiente.

15.1.3 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, ora instituída, quando elaborada deve evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por esta norma.

15.1.4 – A demonstração referida no item anterior, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.

15.1.5 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser apresentada, para efeito de comparação, com as informações do exercício atual e do exercício anterior.

15.2 – INFORMAÇÕES A SEREM DIVULGADAS

15.2.1 – Geração e Distribuição de Riqueza

15.2.1.1 – A riqueza gerada e distribuída pela entidade deve ser apresentada conforme a Demonstração do Valor Adicionado, definida na NBC T 3.

15.2.2 – Recursos Humanos

15.2.2.1 – Devem constar dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade.

15.2.2.2 – Quanto à remuneração e benefícios concedidos aos empregados, administradores, terceirizados e autônomos, devem constar:

- a) remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos;
- b) relação entre a maior e a menor remuneração da entidade, considerando os empregados e os administradores;
- c) gastos com encargos sociais;
- d) gastos com alimentação;
- e) gastos com transporte;
- f) gastos com previdência privada;
- g) gastos com saúde;
- h) gastos com segurança e medicina do trabalho;
- i) gastos com educação (excluídos os de educação ambiental);
- j) gastos com cultura;
- k) gastos com capacitação e desenvolvimento profissional;
- l) gastos com creches ou auxílio-creches;
- m) participações nos lucros ou resultados.

15.2.2.3 – Estas informações devem ser expressas monetariamente pelo valor total do gasto com cada item e a quantidade de empregados, autônomos, terceirizados e administradores beneficiados.

15.2.2.4 – Nas informações relativas à composição dos recursos humanos, devem ser evidenciados:

- a) total de empregados no final do exercício;
- b) total de admissões;
- c) total de demissões;
- d) total de estagiários no final do exercício;
- e) total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício;
- f) total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício;
- g) total de empregados por sexo;
- h) total de empregados por faixa etária, nos seguintes intervalos:

menores de 18 anos
de 18 a 35 anos
de 36 a 60 anos
acima de 60 anos

- i) total de empregados por nível de escolaridade, segregados por:
 - analfabetos
 - com ensino fundamental
 - com ensino médio
 - com ensino técnico
 - com ensino superior
 - pós-graduados
- j) percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.

15.2.2.5 – Nas informações relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, devem ser evidenciados:

- a) número de processos trabalhistas movidos contra a entidade;
- b) número de processos trabalhistas julgados procedentes;
- c) número de processos trabalhistas julgados improcedentes;
- d) valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.

15.2.2.6 – Para o fim desta informação, os processos providos parcialmente ou encerrados por acordo devem ser considerados procedentes.

15.2.3 – Interação da Entidade com o Ambiente Externo

15.2.3.1 – Nas informações relativas à interação da entidade com o ambiente externo, devem constar dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação.

15.2.3.2 – Nas informações relativas à interação com a comunidade, devem ser evidenciados os totais dos investimentos em:

- a) educação, exceto a de caráter ambiental;
- b) cultura;
- c) saúde e saneamento;
- d) esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária;
- e) alimentação.

15.2.3.3 – Nas informações relativas à interação com os clientes, devem ser evidenciados:

- a) número de reclamações recebidas diretamente na entidade;
- b) número de reclamações recebidas por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor;
- c) número de reclamações recebidas por meio da Justiça;
- d) número das reclamações atendidas em cada instância arrolada;
- e) montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor ou pela Justiça;
- f) ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações.

15.2.3.4 – Nas informações relativas aos fornecedores, a entidade deve informar se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.

15.2.4 – Interação com o Meio Ambiente

15.2.4.1 – Nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados:

- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais.

15.3 – DISPOSIÇÕES FINAIS

15.3.1 – Além das informações contidas no item 15.2, a entidade pode acrescentar ou detalhar outras que julgar relevantes.

15.3.2 – As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não contábeis, evidenciando o critério e o controle utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não contábeis pode ser compartilhada com especialistas.

15.3.3 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.

(1) Publicada no DOU, de 06-09-04.

**NORMAS BRASILEIRAS
DE CONTABILIDADE APLICADAS
AO SETOR PÚBLICO**

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL,⁽¹⁾

de 23 de setembro de 2016

Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a IFAC que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com o Pronunciamento intitulado *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/IFAC):

NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

Sumário	Item
Prefácio	1 – 24
Introdução	1 – 4
Volume e significância das transações sem contraprestação	5 – 7
Importância do orçamento público	8 – 9
Natureza dos programas e longevidade do setor público	10 – 13
Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público	14 – 17
Papel regulador de entidades do setor público	18 – 19
Relacionamento com as estatísticas de finanças públicas (EFP)	20 – 24

Sumário	Item
Capítulo 1 – Função, Autoridade e Alcance da Estrutura Conceitual	1.1 – 1.8D
Função	1.1
Autoridade	1.2 – 1.3
Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG)	1.4 – 1.7
Alcance da estrutura conceitual e das NBCs TSP	1.8 – 1.8D
Capítulo 2 – Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público	2.1 – 2.31
Objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil	2.1 – 2.2
Usuários dos RCPGs	2.3 – 2.6
Prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e tomada de decisão	2.7 – 2.10
Necessidade de informação dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos	2.11 – 2.13
Informação fornecida pelos RCPGs	2.14 – 2.28
Situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa	2.14 – 2.17
Informação orçamentária e cumprimento da legislação ou outra regulamentação relativa à captação e à utilização de recursos	2.18 – 2.21
Resultado da prestação de serviços	2.22 – 2.24
Informações financeiras e não financeiras prospectivas	2.25 – 2.27
Informação explicativa	2.28
Demonstrações contábeis e a informação que as aprimore, complemente e suplemente	2.29 – 2.30
Outras fontes de informação	2.31
Capítulo 3 – Características Qualitativas	3.1 – 3.42
Introdução	3.1 – 3.5
Relevância	3.6 – 3.9
Representação fidedigna	3.10 – 3.16
Compreensibilidade	3.17 – 3.18
Tempestividade	3.19 – 3.20
Comparabilidade	3.21 – 3.25
Verificabilidade	3.26 – 3.31
Restrições acerca da informação incluída nos RCPGs	3.32 – 3.42
Materialidade	3.32 – 3.34
Custo-benefício	3.35 – 3.40
Equilíbrio entre as características qualitativas	3.41 – 3.42
Capítulo 4 – Entidade que Reporta a Informação Contábil	4.1 – 4.11
Introdução	4.1 – 4.2
Características-chave de entidade que reporta a informação contábil	4.3 – 4.11
Capítulo 5 – Elementos das Demonstrações Contábeis	5.1 – 5.37
Introdução	5.1 – 5.5
Propósito	5.1
Elementos e sua importância	5.2 – 5.4
Elementos	5.5
Ativo	5.6 – 5.13
Definição	5.6

Sumário	Item
Recurso	5.7 – 5.10
Controlado no presente pela entidade	5.11 – 5.12C
Evento passado	5.13
Passivo	5.14 – 5.26
Definição	5.14
Obrigação presente	5.15
Saída de recursos da entidade	5.16 – 5.16A
Evento passado	5.17
Obrigações legais e não legalmente vinculadas	5.18 – 5.26
Situação patrimonial líquida, outros recursos e outras obrigações	5.27 – 5.28
Receita e despesa	5.29 – 5.31
Superávit ou déficit do exercício	5.32
Contribuição dos proprietários e distribuição aos proprietários	5.33 – 5.37
Capítulo 6 – Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis	6.1 – 6.10
Critérios de reconhecimento e sua relação com a evidenciação	6.1 – 6.4
Definição de elemento	6.5 – 6.6
Incerteza quanto à mensuração	6.7 – 6.8
Evidenciação e reconhecimento	6.9
Desreconhecimento	6.10
Capítulo 7 – Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis	7.1 – 7.91
Introdução	7.1
Objetivo da mensuração	7.2 – 7.12
Bases de mensuração e sua seleção	7.5 – 7.7
Valores de entrada e de saída	7.8 – 7.9
Medidas observáveis e não observáveis	7.10
Medidas específicas e não específicas para a entidade	7.11
Nível de agregação ou desagregação para fins de mensuração	7.12
Bases de mensuração para os ativos	7.13 – 7.68
Custo histórico	7.13 – 7.21
Mensurações a valor corrente	7.22 – 7.23
Valor de mercado	7.24 – 7.36
Custo de reposição ou substituição	7.37 – 7.48
Preço líquido de venda	7.49 – 7.57
Valor em uso	7.58 – 7.68
Bases de mensuração para os passivos	7.69 – 7.91
Custo histórico	7.70 – 7.73
Custo de cumprimento da obrigação	7.74 – 7.79
Valor de mercado	7.80 – 7.81
Custo de liberação	7.82 – 7.86
Preço presumido	7.87 – 7.91
Capítulo 8 – Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público	8.1 – 8.64
Introdução	8.1 – 8.3
Apresentação	8.4 – 8.8
Seleção da informação	8.9 – 8.35

Sumário	Item
Seleção e natureza da informação	8.11 – 8.14
Informação selecionada para exposição ou evidenciação	8.15 – 8.24
Princípios aplicáveis à seleção da informação	8.25 – 8.35
Localização da informação	8.36 – 8.44
Princípios para a alocação da informação entre diferentes relatórios	8.38 – 8.40
Princípios para a localização da informação dentro do relatório	8.41 – 8.44
Organização da informação	8.45 – 8.64
Natureza da informação relevante para fins de organização	8.47 – 8.53
Princípios aplicáveis à organização da informação	8.54 – 8.64
Disposições Finais	1A – 2A

Prefácio

Introdução

1. A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual) estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público. Além disso, tais conceitos são aplicáveis à elaboração e à divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs).

2. O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa. Os RCPGs fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Portanto, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões, tais como:

(a) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;

(b) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;

(c) a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e

(d) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.

3. Os governos geralmente têm amplos poderes, incluindo a capacidade de estabelecer e fazer cumprir requisitos legais e alterar esses requisitos. Globalmente, o setor público varia consideravelmente em suas disposições constitucionais e em suas metodologias de funcionamento. No entanto, a governança no setor público, geralmente, envolve a realização de prestação de contas do Poder Executivo para o Poder Legislativo.

4. As seções a seguir destacam as características do setor público selecionadas para serem incluídas no desenvolvimento desta estrutura conceitual.

Volume e significância das transações sem contraprestação

5. Em transação sem contraprestação, a entidade recebe o valor da outra parte sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual. Tais transações são comuns no setor público. A quantidade e a qualidade dos serviços públicos prestados a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos, normalmente, não são diretamente proporcionais ao volume de tributos cobrados. O indivíduo ou o grupo pode ter que pagar tarifa ou taxa adicional e/ou pode estar sujeito a cobranças específicas para ter acesso a determinados serviços. No entanto, essas operações são, geralmente, transações sem contraprestação, porque o valor dos benefícios que indivíduo ou grupo de indivíduos pode obter não será aproximadamente igual ao valor de quaisquer cobranças pagas por eles. A natureza das transações sem contraprestação pode impactar a forma pela qual elas são reconhecidas, mensuradas e evidenciadas, no sentido de dar suporte às avaliações por parte dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos.

6. A tributação é uma transação que ocorre por força de lei e, portanto, uma transação sem contraprestação entre entidades (ou indivíduos) e o governo. A distribuição das competências tributárias entre os níveis de governo não é uniforme e depende da relação entre as competências tributárias do governo federal, dos demais entes federativos e de outras entidades do setor público. As entidades internacio-

nais do setor público são financiadas principalmente por meio de transferências oriundas dos governos. Tal financiamento pode ser regido por tratados e convenções e pode também ser voluntário.

7. Os governos e outras entidades do setor público são responsabilizáveis perante os provedores de recursos, especialmente àqueles que provêm esses recursos por meio do pagamento de obrigações tributárias e de outras obrigações da mesma natureza. O objetivo da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) relacionado com a elaboração e divulgação dos RCPGs consta no Capítulo 2, intitulado Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

Importância do orçamento público

8. O governo e outras entidades do setor público elaboram orçamentos. No Brasil, a Constituição exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade. A legislação brasileira define o que a peça orçamentária deve conter. A sociedade fiscaliza a gestão das entidades públicas diretamente, respaldada pela Constituição, ou indiretamente, por meio de representantes. O orçamento aprovado é utilizado como base para a definição dos níveis de tributação e de outras receitas, compondo o processo de obtenção de autorização legislativa para a realização do gasto público.

9. Devido à importância do orçamento público aprovado, as informações que possibilitam aos usuários compararem a execução orçamentária com o orçamento previsto facilitam a análise quanto ao desempenho das entidades do setor público. Tais informações instrumentalizam a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*) e fornecem subsídios para o processo decisório relativo aos orçamentos dos exercícios subsequentes. A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas. As necessidades dos usuários quanto às informações orçamentárias são discutidas no Capítulo 2.

Natureza dos programas e longevidade do setor público

10. Muitos programas do setor público são de longo prazo, e a capacidade para cumprir os compromissos depende dos tributos e das contri-

buições a serem arrecadados no futuro. Muitos compromissos decorrentes dos programas do setor público e as prerrogativas para cobrar e arrecadar tributos futuros não se encaixam nas definições de ativo e passivo apresentados no Capítulo 5, intitulado Elementos das Demonstrações Contábeis. Portanto, os compromissos e as prerrogativas com essa característica não são reconhecidos nas demonstrações contábeis.

11. Consequentemente, as demonstrações que evidenciam a situação patrimonial e o desempenho não fornecem todas as informações que os usuários precisam conhecer a respeito dos programas de longo prazo. Os efeitos financeiros de determinadas decisões poderão ser observados após muitos anos. Dessa forma, os RCPGs, ao conterem informações financeiras prospectivas acerca da sustentabilidade em longo prazo das finanças e de programas essenciais da entidade do setor público, são documentos necessários para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, como será visto no Capítulo 2.

12. Embora o controle político possa mudar periodicamente, os estados soberanos, geralmente, têm existências muito longas. Eles continuam a existir mesmo que passem por severas dificuldades financeiras e se tornem inadimplentes com as obrigações oriundas da sua respectiva dívida soberana. Se os entes subnacionais passarem por dificuldades financeiras, os governos nacionais podem, por exemplo, agir como credores em última instância ou podem prestar garantias em larga escala para os empréstimos tomados por esses entes. Nesse exemplo, os principais compromissos de prestação de serviços das entidades subnacionais podem continuar a serem financiados pelo governo nacional (ou central). Em outros exemplos, as entidades do setor público que são incapazes de liquidar as suas obrigações na data de vencimento podem continuar a existir por meio da reestruturação de suas operações.

13. A continuidade das entidades do setor público (*going concern principle*) fundamenta a elaboração das demonstrações contábeis. É necessário que a interpretação desse princípio expresse as questões discutidas nos itens 11 e 12.

Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público

14. No setor público, a principal razão de se manterem ativos imobilizados e outros ativos é voltada para o potencial de serviços

desses ativos e, não, para a sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Em razão dos tipos de serviços prestados, uma parcela significativa dos ativos utilizados pelas entidades do setor público é especializada, como, por exemplo, os ativos de infraestrutura e os ativos militares. Pode existir mercado limitado para esses ativos e, mesmo assim, eles podem necessitar de uma considerável adaptação para serem utilizados por outros operadores. Esses fatores têm implicações para a mensuração desses ativos. O Capítulo 7, intitulado Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis, discute as bases de mensuração dos ativos no setor público.

15. Governos e outras entidades do setor público podem manter itens que contribuam para o legado cultural e histórico da nação ou da região, como, por exemplo, obras de arte, prédios históricos e outros artefatos. Os entes públicos também podem ser responsáveis por parques nacionais e outras áreas naturais relevantes com fauna e flora nativas. Esses itens geralmente não são mantidos para serem vendidos, mesmo que o mercado para eles exista. Além disso, os governos e as entidades do setor público, normalmente, têm a responsabilidade de preservá-los e mantê-los para as gerações atuais e futuras.

16. Governos frequentemente exercem poderes sobre recursos naturais e outros recursos, como reservas minerais, água, áreas de pesca, florestas e o espectro eletromagnético (bandas de frequência de transmissões de telecomunicações). Esses poderes conferem aos governos a prerrogativa de concessão de licenças, a obtenção de *royalties* ou a arrecadação de tributos pela utilização desses recursos. A definição e os critérios de reconhecimento de ativo são discutidos nos capítulos 5, intitulado Elementos das Demonstrações Contábeis, e 6, intitulado Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis.

17. Governos e outras entidades do setor público incorrem em passivos relacionados aos seus objetivos de prestação de serviços. Muitos passivos são oriundos de transações sem contraprestação e isso inclui aqueles relacionados a programas direcionados ao fornecimento de benefícios sociais. Os passivos também podem ser oriundos do papel governamental de credor em última instância de entidades com problemas financeiros, e podem ser oriundos de quaisquer obrigações de transferência de recursos para afetados por desastres. A definição de passivo e os critérios de reconhecimento são discutidos nos capítulos 5 e 6.

Papel regulador das entidades do setor público

18. Muitos governos e outras entidades do setor público possuem poder de regulação de entidades que operam em determinados setores da economia, de forma direta ou por meio de agências reguladoras. A principal razão da regulação é assegurar o interesse público de acordo com objetivos definidos nas políticas públicas. A intervenção regulatória também pode ocorrer quando existem mercados imperfeitos ou falhas de mercado para determinados serviços, ou, ainda, para mitigar alguns fatores, como, por exemplo, a poluição. Essas atividades regulatórias são conduzidas de acordo com o estabelecido na legislação.

19. Governos podem também se autorregular e regular outras entidades do setor público. Pode ser necessário um julgamento para determinar se a regulação cria direitos ou obrigações para as entidades do setor público, os quais irão requerer o reconhecimento de ativos e passivos, ou se a prerrogativa de modificar essa regulação exerce impacto na forma que tais direitos e obrigações são contabilizados. O Capítulo 5 aborda os direitos e as obrigações das entidades do setor público.

Relacionamento com as estatísticas de finanças públicas (EFP)

20. Muitos governos produzem dois tipos de informações financeiras *ex-post*: (a) Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) do Setor Governo Geral (SGG), com o propósito de permitir a análise macroeconômica e a tomada de decisão; e (b) Demonstrações Contábeis de Propósito Geral (Demonstrações Contábeis) para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão ao nível da entidade, incluindo as demonstrações contábeis consolidadas do governo.

20A. Os objetivos das informações contábeis e das estatísticas de finanças públicas são distintos e podem ocasionar interpretações diferentes para o mesmo fenômeno, mas deve-se buscar, sempre que possível, o alinhamento entre essas informações.

21. (Não convergido).

22. As demonstrações contábeis e os relatórios de EFP têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para (a) informação contábil, baseada no regime de competência, (b) ativos, passivos, receitas e despesas governamentais e (c) informações abran-

gentes sobre os fluxos de caixa. Há uma considerável sobreposição entre as duas estruturas de relatórios que sustentam essas informações.

23. No entanto, as NBCs TSP e as diretrizes para relatórios de EFP têm objetivos diferentes. O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para os usuários dos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para a tomada de decisão. Os relatórios de EFP são utilizados, principalmente, para: (a) analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos; (b) determinar o impacto sobre a economia; e (c) comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente. O foco é sobre a avaliação do impacto do SGG e do setor público em geral sobre a economia, no âmbito da estrutura conceitual das estatísticas macroeconômicas.

24. Os objetivos e o alcance distintos levam ao tratamento também distinto de algumas transações e eventos. A eliminação das diferenças não fundamentais para os objetivos das duas estruturas conceituais e a utilização de um único sistema de informação contábil integrado para gerar tanto as demonstrações contábeis quanto os relatórios de EFP podem proporcionar benefícios aos usuários em termos de qualidade, tempestividade e compreensibilidade dos relatórios. Essas questões e suas implicações foram consideradas no desenvolvimento dos capítulos 2, 4, e 7.

Capítulo 1 – Função, Autoridade e Alcance da Estrutura Conceitual

Função

1.1 A estrutura conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), os quais devem ser elaborados com base no regime de competência. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aplicará estes conceitos no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) e nas demais disposições aplicáveis à elaboração e divulgação dos RCPGs.

Autoridade

1.2 (Não convergido).

- 1.2A Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e apresentação das transações e outros eventos e atividades evidenciados nos RCPGs são especificados nas demais NBCs TSP, aplicando-se, subsidiariamente, os conceitos descritos nesta estrutura conceitual.
- 1.2B Em caso de eventual conflito entre esta estrutura conceitual e outras NBCs TSP, prevalecem as disposições específicas vigentes nestas últimas em relação às constantes na primeira. As referências às NBCs TSP abrangem as NBCs T 16 nas partes não revogadas destas últimas (ver dispositivos de revogação nas disposições finais desta estrutura conceitual e nas demais NBCs TSP).
- 1.3 Esta estrutura conceitual pode fornecer orientações para lidar com situações a serem evidenciadas pelas entidades do setor público que não são tratadas por outras NBCs TSP ou por outras disposições do CFC aplicáveis às entidades do setor público. Nessas circunstâncias, os profissionais da contabilidade podem consultar e considerar a aplicabilidade das definições, dos critérios de reconhecimento, dos princípios de mensuração e de outros conceitos identificados nesta estrutura conceitual.

Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG)

- 1.4 Os RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a. Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários.
- 1.5 Alguns usuários da informação contábil podem ter a prerrogativa de exigir a elaboração de relatórios para atender às suas necessidades específicas. Mesmo que esses usuários identifiquem que a informação fornecida pelos RCPGs seja útil aos seus propósitos, esses relatórios não são elaborados especificamente para atender a essas necessidades.
- 1.6 Os RCPGs podem compreender múltiplos relatórios, cada qual atendendo a certos aspectos dos objetivos e do alcance da elabo-

ração e divulgação da informação contábil. Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas (doravante referido como demonstrações contábeis, a menos que especificado em contrário). Os RCPGs abrangem também a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

- 1.7 O alcance da elaboração e divulgação da informação contábil estabelece o limite relacionado às transações e outros eventos e atividades que podem ser reportados nos RCPGs. O alcance dos relatórios é determinado pela necessidade de informações dos usuários primários dos RCPGs e pelos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil. Os fatores que determinam o que deve estar no alcance da informação contábil são abordados no Capítulo 2.

Alcance da estrutura conceitual e das NBCs TSP

- 1.8 (Não convergido).
- 1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).
- 1.8B As empresas estatais dependentes são empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio em geral ou despesas de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.
- 1.8C As empresas estatais independentes são todas as demais empresas controladas pelas entidades do setor público que não se enquadram nas características expostas no item 1.8B, as quais, em princípio, não estão no alcance desta estrutura conceitual e das demais NBCs TSP (ver item 1.8D).

- 1.8D As demais entidades não compreendidas no item 1.8A, incluídas as empresas estatais independentes, poderão aplicar esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres.

Capítulo 2 – Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público

Objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil

- 2.1 Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
- 2.2 A elaboração e a divulgação de informação contábil não são um fim em si mesmas. O propósito é o de fornecer informações úteis aos usuários dos RCPGs. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil são determinados com base nos usuários dos RCPGs e suas necessidades de informações.

Usuários dos RCPGs

- 2.3 Governos e outras entidades do setor público obtêm recursos dos contribuintes, doadores, credores por empréstimos e de outros provedores de recursos para serem utilizados na prestação de serviços aos cidadãos e aos outros usuários. Essas entidades são responsáveis pela gestão e utilização dos recursos perante os usuários desses serviços. Aqueles que provêm os recursos também requerem informações que sirvam de base para a tomada de decisão.
- 2.4 Conseqüentemente, os RCPGs devem ser elaborados e divulgados, principalmente, para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos, quando estes não detêm a prerrogativa de exigir que a entidade do setor público divulgue as informações que atendam às suas necessidades específicas. Os membros do poder Legislativo são também usuários primários dos RCPGs e utilizam extensiva e continuamente esses relatórios enquanto atuam como representantes dos interesses dos usuários de serviços e dos provedores de recursos. Assim, para os

propósitos desta estrutura conceitual, os usuários primários dos RCPGs são os usuários dos serviços e seus representantes e os provedores de recursos e seus representantes (doravante identificados como usuários dos serviços e provedores de recursos, a não ser que sejam identificados de outra forma).

- 2.5 Os cidadãos recebem os serviços do governo e de outras entidades do setor público e proveem parte dos recursos para esse fim. Assim, eles são usuários primários dos RCPGs. Alguns usuários dos serviços e alguns provedores de recursos que dependem dos RCPGs para obter informações que eles necessitam para os propósitos de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão podem não ser cidadãos, como, por exemplo: indivíduos que pagam tributos e recebem benefícios e não são considerados cidadãos; agências bilaterais ou multilaterais; provedores de recursos e corporações que realizam transações com o governo; bem como aqueles que financiam e/ou se beneficiam dos serviços fornecidos por organizações governamentais internacionais. Na maioria dos casos, os governos que provêm recursos para as organizações governamentais internacionais são dependentes dos RCPGs daquelas organizações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
- 2.6 Os RCPGs, elaborados para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e provedores de recursos com a finalidade de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, podem também fornecer informações úteis para outros indivíduos ou entidades para propósitos distintos. Por exemplo, os responsáveis pelas estatísticas de finanças públicas, os analistas, a mídia, os consultores financeiros, os grupos de interesse público ou privado podem entender que a informação fornecida pelos RCPGs é útil para os seus propósitos. As organizações que possuem a prerrogativa de exigir a elaboração de relatório contábil estruturado para atender as suas necessidades específicas de informação podem também utilizar a informação fornecida pelos RCPGs para os seus propósitos – como, por exemplo: agências reguladoras e supervisoras, entidades de auditoria, comissões do poder Legislativo ou de outro órgão do governo, órgãos centrais de orçamento e contro-

le, agências de classificação de risco e, em alguns casos, entidades prestadoras de recursos e de fomento. Mesmo que esses outros indivíduos ou entidades encontrem informações úteis nos RCPGs, eles não são usuários primários desses relatórios. Assim, os RCPGs não são elaborados e divulgados para atender a necessidades de informações específicas ou particulares.

Prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão

- 2.7 A principal função dos governos e de outras entidades do setor público é a de fornecer serviços que aprimorem ou mantenham o bem-estar dos cidadãos e dos outros indivíduos. Esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional. Na maioria dos casos, esses serviços são fornecidos como resultado de transação sem contraprestação em ambiente não competitivo.
- 2.8 Governos e outras entidades do setor público devem prestar contas àqueles que provêm os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo. O atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações. Em razão da maneira pela qual os serviços prestados pelas entidades do setor público são financiados (principalmente pela tributação e outras transações sem contraprestação) e da dependência dos usuários dos serviços no longo prazo, o atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer também o fornecimento de informação sobre o desempenho da prestação dos serviços durante o exercício e a capacidade de continuidade dos mesmos em exercícios futuros.
- 2.9 Os usuários dos serviços e os provedores de recursos também exigem informações como insumo para a tomada de decisão, como, por exemplo:

- (a) credores, doadores e outros que provêm recursos voluntariamente, incluindo transação com contraprestação, tomam decisões sobre se provêm recursos para dar suporte às atividades atuais ou futuras do governo ou de outra entidade do setor público. Em algumas circunstâncias, os membros do legislativo ou órgão representativo semelhante, que dependem dos RCPGs para obter a informação de que necessitam, podem tomar ou influenciar as decisões sobre os objetivos da prestação do serviço dos departamentos, órgãos ou programas do governo e os recursos alocados para dar suporte à sua realização; e
- (b) os contribuintes normalmente não provêm recursos ao governo ou a outra entidade do setor público voluntariamente ou como resultado de transação com contraprestação. Além disso, em muitos casos, eles não detêm a prerrogativa de escolher se aceitam ou não os serviços prestados pela entidade do setor público ou de escolher um prestador alternativo do serviço. Consequentemente, eles têm pouca capacidade direta ou imediata para tomar decisões sobre prover recursos ao governo, sobre os recursos a serem alocados para a prestação dos serviços por entidade do setor público em particular ou, ainda, se compram ou consomem os serviços prestados. Entretanto, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem tomar decisões sobre as suas preferências de voto e das representações que delegam aos eleitos ou aos órgãos governamentais – essas decisões, em tese, podem ter implicação na alocação de recursos para determinadas entidades, setores ou serviços públicos.

2.10 A informação fornecida nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) subsidia e contribui para a tomada de decisão. Por exemplo, as informações sobre os custos, a eficiência ou a eficácia das atividades de prestação de serviços no passado, o montante e as fontes de recuperação de custos e os recursos disponíveis para dar suporte às atividades futuras, são necessárias para o atendimento da prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Essa informação também é útil para a tomada de decisão pelos usuários dos RCPGs, inclusive as decisões que os doadores e outros patrocinadores tomam sobre o provimento de recursos à entidade.

Necessidade de informação dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos

2.11 Para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, os usuários de serviço e os provedores de recursos necessitam de informações que possam dar suporte às avaliações de questões como:

- (a) o desempenho da entidade durante o exercício como, por exemplo, em:
 - (i) satisfazer a sua prestação de serviços e outros objetivos operacionais e financeiros;
 - (ii) administrar os recursos pelos quais é responsável; e
 - (iii) estar em conformidade com a legislação, regramentos orçamentários ou com os pronunciamentos de outro órgão ou entidade que regulamente a captação e a utilização dos recursos;
- (b) a liquidez (por exemplo, a capacidade de satisfazer as obrigações atuais) e a solvência (por exemplo, a capacidade de satisfazer as obrigações em longo prazo) da entidade;
- (c) a sustentabilidade da prestação de serviços pela entidade e de outras operações em longo prazo, e as mudanças decorrentes como resultado das atividades da entidade durante o exercício, incluindo, por exemplo:
 - (i) a capacidade de a entidade de continuar a financiar as suas atividades para satisfazer aos seus objetivos operacionais em futuro (a sua capacidade financeira), inclusive as fontes prováveis de financiamento e a extensão na qual a entidade depende de tais fontes e, portanto, é vulnerável ao financiamento ou a pressões por demandas que estariam fora do seu controle; e
 - (ii) os recursos físicos e outros disponíveis atualmente para dar suporte à prestação de serviços no futuro (a sua capacidade operacional); e
- (d) a capacidade da entidade de se adaptar a novas situações, devido a mudanças demográficas ou nas condições econômicas nacionais ou globais que provavelmente irão impactar a natureza ou a composição das atividades que realiza ou os serviços que são prestados.

2.12 A informação que os usuários dos serviços e os provedores de recursos precisam para os propósitos citados no item 2.11, provavelmente, se sobrepõe em muitos aspectos. Por exemplo, os usuários de serviços exigem informação como insumo para avaliação de questões tais como se:

- (a) a entidade está utilizando os recursos com eficácia, eficiência e economicidade, e da maneira pretendida, e se tal uso corresponde ao interesse público;
- (b) o alcance, o volume e o custo dos serviços prestados durante o exercício são apropriados, bem como os montantes e as fontes de recuperação dos custos; e
- (c) a carga tributária atual e outros recursos angariados são suficientes para manter o volume e a qualidade dos serviços prestados atualmente.

Os usuários dos serviços exigem, também, informação sobre as consequências das decisões tomadas e das atividades realizadas pela entidade durante o exercício e sobre os recursos disponíveis para dar suporte à prestação de serviços em períodos futuros, às atividades e objetivos da prestação de serviços, aos montantes e às fontes de recuperação dos custos necessários para dar suporte a essas atividades.

2.13 Os provedores de recursos exigem informação como subsídio para as avaliações sobre se a entidade:

- (a) está alcançando os objetivos estabelecidos de modo a justificar os recursos angariados durante o exercício;
- (b) financiou as operações atuais a partir dos recursos angariados dos contribuintes, de empréstimos ou de outras fontes no período atual; e
- (c) provavelmente necessita de recursos adicionais (ou menos recursos) no futuro e as fontes prováveis destes recursos.

Os credores por empréstimos e outros credores exigem informação como insumo para avaliações da liquidez da entidade e, portanto, se o montante e o prazo para pagamento estarão em conformidade com o que foi contratado. Os doadores exigem informação para dar suporte às avaliações se a entidade está utilizando os recursos com eficácia, eficiência e economicidade, e da maneira pretendida. Eles também exigem informação sobre as atividades previstas de prestação de serviços e as necessidades de recursos.

Informação fornecida pelos RCPGs

Situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa

- 2.14 A informação sobre a situação patrimonial do governo ou outra entidade do setor público possibilita aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas sobre esses recursos na data de divulgação do relatório. Isso fornece informação útil como subsídio às avaliações de questões tais como:
- (a) a extensão na qual a administração cumpriu suas obrigações em salvaguardar e administrar os recursos da entidade;
 - (b) a extensão na qual os recursos estão disponíveis para dar suporte às atividades relativas à prestação de serviços futuros e as mudanças durante o exercício relativas ao montante ou à composição desses recursos, bem como as demandas sobre esses recursos; e
 - (c) os montantes e o cronograma de fluxos de caixa futuros necessários aos serviços e ao pagamento das demandas existentes sobre os recursos da entidade.
- 2.15 A informação sobre o desempenho do governo ou de outra entidade do setor público orienta as avaliações de questões, como, por exemplo, se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou com eficácia e eficiência para atingir os seus objetivos de prestação de serviços. A informação sobre os custos da prestação de serviços e os montantes e fontes de recuperação desses custos durante o exercício irá auxiliar os usuários a determinar se os custos operacionais foram recuperados a partir de, por exemplo, tributos, cobranças aos usuários, contribuições e transferências, ou se foram financiados pelo aumento do nível de endividamento da entidade.
- 2.16 A informação sobre os fluxos de caixa do governo ou de outra entidade do setor público contribui para as avaliações do desempenho e da liquidez e da solvência da entidade. Ela indica como a entidade arrecadou e utilizou os recursos durante o período, inclusive os empréstimos tomados e pagos, bem como as suas aquisições e vendas, por exemplo, do seu ativo imobilizado. Identifica também os recursos recebidos a partir de, por exemplo, tributos e investimentos ou as transferências de recursos concedidas ou recebidas em transações com outros gover-

nos, órgãos governamentais ou organismos internacionais. A informação sobre os fluxos de caixa também pode subsidiar as avaliações sobre a conformidade da entidade com o que foi definido pelos responsáveis pela gestão financeira e informar a avaliação dos montantes e fontes prováveis de recursos para dar suporte aos objetivos da prestação de serviços.

2.17 As informações sobre a situação patrimonial, sobre o desempenho e sobre os fluxos de caixa são normalmente apresentadas nas demonstrações contábeis. Para auxiliar os usuários a entender, interpretar e inserir em contexto a informação apresentada nas demonstrações contábeis, os RCPGs também podem fornecer informações financeiras e não financeiras que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis, inclusive as informações sobre questões relacionadas ao governo ou outra entidade do setor público, tais como:

- (a) a conformidade com os orçamentos aprovados e outra regulamentação relativa às suas operações;
- (b) as atividades de prestação de serviços e os seus respectivos resultados durante o exercício; e
- (c) as expectativas relacionadas às atividades da prestação de serviços e outras atividades no futuro, bem como as consequências, em longo prazo, das decisões tomadas e das atividades realizadas durante o exercício, inclusive aquelas que possam impactar as expectativas sobre o futuro.

Essa informação pode ser apresentada nas notas explicativas às demonstrações contábeis ou em relatórios separados incluídos nos RCPGs.

Informação orçamentária e cumprimento da legislação ou outra regulamentação relativa à captação e à utilização de recursos

2.18 O governo elabora, aprova e divulga o orçamento anual. O orçamento fornece informação financeira aos interessados sobre os planos operacionais da entidade para o período futuro, as suas necessidades de capital e, frequentemente, os seus objetivos e as suas expectativas em relação à prestação de serviços. O orçamento é utilizado para justificar a captação de recursos dos contribuintes e de outros provedores de recursos e estabelece os regramentos para os dispêndios de recursos.

- 2.19 Alguns recursos para dar suporte às atividades das entidades do setor público podem ser recebidos de doadores, credores por empréstimos ou como resultado de transações com contraprestação. Entretanto, os recursos se originam, predominantemente, de transações sem contraprestação advindas dos contribuintes e de outros, de acordo com as expectativas refletidas no orçamento aprovado.
- 2.20 Os RCPGs fornecem informação sobre os resultados (sendo descritos como “superávit ou déficit”, “lucro ou prejuízo”, ou por outros termos cabíveis), o desempenho e os fluxos de caixa da entidade durante o exercício, os ativos e os passivos na data do relatório e as alterações realizadas nesses itens durante o período (situação patrimonial), bem como os resultados obtidos na prestação de serviços.
- 2.21 A inclusão nos RCPGs de informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e os resultados financeiros da entidade devem estar em conformidade com as estimativas refletidas nos orçamentos aprovados, bem como a aderência da entidade à legislação ou outra regulamentação acerca da captação e da utilização dos recursos, é importante para a determinação de quão bem a entidade do setor público alcançou os seus objetivos financeiros. Tal informação é necessária para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) do governo ou de outra entidade do setor público perante os administrados, para o aprimoramento da avaliação do desempenho da entidade e para a tomada de decisão.

Resultado da prestação de serviços

- 2.22 O objetivo principal dos governos e da maioria das entidades do setor público é prestar os serviços necessários para a sociedade. Conseqüentemente, o desempenho dos governos e da maioria das entidades do setor público não está total ou adequadamente refletido em qualquer medida de resultados financeiros. Portanto, os resultados financeiros necessitam ser avaliados no contexto dos resultados da prestação de serviços à sociedade.
- 2.23 Em alguns casos, as mensurações quantitativas dos produtos e resultados das atividades de prestação de serviços da entidade durante o exercício fornecem informações relevantes sobre o

cumprimento dos objetivos da prestação de serviços – por exemplo, a informação sobre o custo, o volume e a frequência da prestação de serviços e a relação dos serviços prestados com a quantidade de recursos da entidade. Em outros casos, pode ser necessário comunicar a realização dos objetivos da prestação de serviços por meio da explicação da qualidade de determinados serviços prestados ou do resultado de determinados programas.

- 2.24 A divulgação de informações não financeiras e de informações financeiras das atividades de prestação de serviços, desempenho e/ou os resultados durante o exercício, fornecem insumos para avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações da entidade. A divulgação dessas informações é necessária para que o governo ou outra entidade do setor público cumpra com suas obrigações de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) – isto é, justificar a utilização dos recursos captados da sociedade ou em nome dela. Decisões de doadores sobre a alocação de recursos para entidades e programas específicos são também tomadas com base em informação sobre os resultados da prestação de serviços durante o período e os objetivos da prestação de serviços no futuro (pelo menos em parte).

Informações financeiras e não financeiras prospectivas

- 2.25 Dada a longevidade das entidades do setor público e de muitos programas governamentais, os efeitos financeiros de muitas decisões tomadas no exercício somente podem se tornar evidentes vários anos depois. As demonstrações contábeis que apresentam informação sobre a situação patrimonial em um ponto no tempo e sobre o desempenho e os fluxos de caixa durante o exercício precisam ser avaliadas no contexto de longo prazo.
- 2.26 As decisões tomadas pelo governo ou por outra entidade do setor público em determinado período sobre programas para a prestação e financiamento de serviços no futuro podem ter consequências significativas para:
- (a) os usuários que são dependentes desses serviços no futuro; e
 - (b) as gerações atuais e futuras de contribuintes e outros provedores involuntários que recolhem tributos e taxas para financiar as atividades planejadas de prestação de serviços e os compromissos financeiros relacionados.

2.27 As informações sobre os objetivos e atividades previstas de prestação de serviços futuros, bem como o impacto provável nas necessidades futuras de recursos pela entidade e as fontes de financiamento prováveis, são necessárias como subsídio para qualquer avaliação da capacidade do governo ou de outra entidade do setor público em satisfazer aos seus compromissos financeiros e de prestação de serviços no futuro. A evidenciação de tais informações nos RCPGs permite avaliações da sustentabilidade da prestação de serviços pelo governo ou outra entidade do setor público, aprimora a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e fornece informação útil adicional para fins de tomada de decisão.

Informação explicativa

2.28 As informações sobre os principais fatores relacionados ao desempenho e aos resultados da prestação de serviços da entidade durante o exercício e sobre as premissas que corroboram as expectativas sobre esses fatores que provavelmente irão influenciar o desempenho futuro da entidade podem ser apresentadas nos RCPGs em notas explicativas às demonstrações contábeis ou em relatórios separados. Tal informação irá auxiliar os usuários a entenderem melhor, e no contexto adequado, as informações financeiras e não financeiras incluídas nos RCPGs e, ainda, aprimorar o papel dos RCPGs, no sentido de fornecer informação útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

Demonstrações contábeis e a informação que as aprimore, complemente e suplemente

2.29 O alcance da informação contábil estabelece o limite das transações, outros eventos e atividades que podem ser reportadas nos RCPGs. Para responder às necessidades de informação dos usuários, esta estrutura conceitual reflete o alcance da informação contábil, que é mais abrangente do que é evidenciado pelas demonstrações contábeis. Ela fornece a apresentação nos RCPGs de informação adicional que aprimore, complemente e suplemente essas demonstrações.

2.30 Mesmo que a estrutura conceitual preveja que o alcance da informação contábil seja mais abrangente do que aquela evidenciada nas demonstrações contábeis, a informação apresentada nestas últimas permanece sendo o núcleo da informação contábil. A forma na qual os elementos das demonstrações contábeis são definidos, reconhecidos e mensurados e as formas de apresentação e comunicação que podem ser adotadas para a informação incluída nos RCPGs são consideradas em outros capítulos desta estrutura conceitual, e no desenvolvimento de outras normas, quando for apropriado.

Outras fontes de informação

2.31 Os RCPGs têm papel significativo em fornecer a informação necessária para dar suporte ao cumprimento da obrigação do governo ou de outra entidade do setor público em prestar contas, assim como o de fornecer informação útil para a tomada de decisão. Entretanto, é improvável que os RCPGs forneçam todas as informações que os usuários necessitem para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Conseqüentemente, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem também considerar informação de outras fontes, inclusive os relatórios sobre as condições econômicas atuais e projetadas, orçamentos e conjunturas governamentais, além de informação sobre as iniciativas de políticas governamentais não relatadas nos RCPGs.

Capítulo 3 – Características Qualitativas

Introdução

3.1 Os RCPGs apresentam informações financeiras e não financeiras sobre fenômenos econômicos, além de outros fenômenos. As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

- 3.2 As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.
- 3.3 As restrições inerentes à informação contida nos RCPGs são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.
- 3.4 Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras características, de modo a fornecer informação útil nos RCPGs para cumprir os objetivos da informação contábil. Entretanto, na prática, talvez não seja possível alcançar todas as características qualitativas e, nesse caso, um equilíbrio ou compensação entre algumas delas poderá ser necessário.
- 3.5 As características qualitativas se aplicam a todas as informações financeiras e não financeiras apresentadas nos RCPGs, inclusive às informações histórica e prospectiva, além da informação explicativa. Contudo, pode haver variação no grau que as características qualitativas podem ser alcançadas, dependendo do nível de incerteza e de avaliação subjetiva envolvidos na compilação das informações financeiras e não financeiras. A necessidade de orientação adicional na interpretação e aplicação das características qualitativas àquilo que estende o alcance da informação contábil para além das demonstrações contábeis deve ser considerada no desenvolvimento de qualquer NBC TSP ou de outras disposições do CFC inerentes às entidades do setor público e que tratam de tais questões.

Relevância

- 3.6 As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. A informação pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não considerá-la ou já estiverem cientes dela.

- 3.7 As informações financeiras e não financeiras têm valor confirmatório se confirmarem ou alterarem expectativas passadas (ou presentes). Por exemplo, a informação é relevante, para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, se confirmar as expectativas sobre questões, tais como: a extensão na qual os gestores cumpriram as suas responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos; a realização dos objetivos especificados da prestação de serviços; e o cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários, além de outros.
- 3.8 Os RCPGs podem apresentar informação acerca dos objetivos, custos e atividades previstas de prestação de serviços, além do montante e das fontes de recursos que se destinam a serem alocadas na prestação de serviços no futuro. Tal informação voltada para o futuro tem valor preditivo e é relevante para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. A informação sobre fenômenos econômicos e outros que existam ou já tenham ocorrido também pode ter valor preditivo ao auxiliar a formar expectativas sobre o futuro. Por exemplo, a informação que confirma ou refuta expectativas passadas pode reforçar ou alterar expectativas sobre o desempenho e os resultados da prestação de serviços que possam ocorrer no futuro.
- 3.9 As funções confirmatória e preditiva da informação são inter-relacionadas, por exemplo, a informação sobre o nível e a estrutura atual dos recursos da entidade e as demandas por esses recursos auxilia os usuários a confirmarem o resultado das estratégias de gestão durante o período, além de preverem a capacidade da entidade em responder às mudanças e às necessidades previstas relacionadas à prestação de serviços no futuro. A mesma informação auxilia a confirmar ou a corrigir as expectativas e previsões passadas dos usuários acerca da capacidade da entidade de responder a tais alterações. Auxilia também a confirmar ou corrigir as informações financeiras prospectivas incluídas nos RCPGs anteriores.

Representação fidedigna

- 3.10 Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna

é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

- 3.11 Na prática, pode não ser possível ter certeza ou saber se a informação apresentada nos RCPGs está completa, neutra e livre de erro material. Entretanto, a informação deve estar completa, neutra e livre de erro material tanto quanto possível.
- 3.12 A omissão de algumas informações pode fazer com que a representação do fenômeno econômico ou outro qualquer seja falsa ou enganosa, não sendo útil para os usuários dos RCPGs. Por exemplo, a descrição completa de item do imobilizado nos RCPGs deve incluir a representação numérica do montante agregado do item juntamente com outras informações quantitativas, descritivas e explicativas necessárias para representar fielmente essa classe de ativo. Em alguns casos, isso pode incluir a evidenciação de informação sobre questões, tais como: as classes importantes do imobilizado; os fatores que afetaram a sua utilização no passado ou que podem impactar a sua utilização no futuro; e a base e o processo para determinar a sua representação numérica. Do mesmo modo, as informações financeiras e não financeiras prospectivas e a informação sobre o cumprimento dos objetivos e dos resultados incluídos nos RCPGs devem ser apresentadas em conjunto com as premissas-chave e quaisquer explicações que sejam necessárias para assegurar que a sua representação seja completa e útil para os usuários.
- 3.13 A neutralidade da informação contábil corresponde à ausência de viés. Isso significa que a seleção e a apresentação das informações financeiras e não financeiras não devem ser feitas com a intenção de se atingir um resultado particular predeterminado, por exemplo, para influenciar a avaliação dos usuários acerca da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) por parte da entidade, para uma decisão ou julgamento que está para ser feito, ou, ainda, para induzir a determinado comportamento.
- 3.14 A informação neutra representa fielmente os fenômenos econômicos e outros fenômenos que ela se propõe a representar.

Contudo, exigir que a informação incluída nos RCPGs seja neutra não significa que não haja propósito ou que não influencie algum comportamento. A relevância é uma característica qualitativa, e, por definição, a informação relevante é capaz de influenciar as avaliações e as decisões dos seus usuários.

- 3.15 Os fenômenos econômicos e outros fenômenos representados nos RCPGs ocorrem normalmente sob condições de incerteza. Desse modo, a informação incluída nos RCPGs frequentemente apresenta estimativas que incorporam o julgamento de valor dos gestores. Para representar fielmente o fenômeno econômico ou de outra natureza, a estimativa deve ser baseada em dados apropriados e cada um deles precisa refletir a melhor informação disponível. Deve-se ter o devido cuidado ao se lidar com condições de incerteza. Às vezes, pode ser necessário divulgar explicitamente o nível de incerteza das informações financeiras e não financeiras para representar fielmente fenômenos econômicos ou de outra natureza.
- 3.16 Estar livre de erro material não significa exatidão completa em todos os aspectos. Estar livre de erro material significa que não há erros ou omissões que sejam individualmente ou coletivamente relevantes na descrição do fenômeno, e que o processo utilizado para produzir a informação relatada foi aplicado conforme descrito. Em alguns casos, pode ser possível determinar a exatidão de alguma informação incluída nos RCPGs, por exemplo, o montante da transferência de disponibilidades para outra esfera de governo, o volume dos serviços prestados ou o valor pago pela aquisição de item do imobilizado. Entretanto, em outros casos pode não ser possível determinar a exatidão da informação, por exemplo, pode não ser possível estimar a eficácia de programa de prestação de serviços com exatidão ou o valor ou custo do item. Nesses casos, a estimativa está livre de erro material se o montante for descrito claramente como sendo uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo de estimativa forem explicadas e se nenhum erro material tiver sido identificado na seleção e na aplicação do processo de elaboração da estimativa.

Compreensibilidade

- 3.17 A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. Os RCPGs de-

vem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. Por exemplo, as explicações acerca das informações financeiras e não financeiras e as informações adicionais acerca da prestação de serviços e outros resultados durante o exercício, além das expectativas para os períodos futuros, devem ser escritas em linguagem simples e apresentadas de maneira que sejam prontamente compreensíveis pelos usuários. A compreensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta. A comparabilidade pode também aprimorar a compreensibilidade.

- 3.18 Espera-se que os usuários dos RCPGs tenham conhecimento razoável das atividades da entidade e do ambiente no qual ela funciona, além de serem capazes e preparados para lerem os RCPGs e revisar e analisar a informação apresentada com a diligência apropriada. Alguns fenômenos econômicos e de outra natureza são particularmente complexos e difíceis de serem representados nos RCPGs, e alguns usuários podem precisar de ajuda de assistente para auxiliá-los em sua compreensão. Todos os esforços devem ser realizados para representar os fenômenos econômicos e de outra natureza incluídos nos RCPGs de maneira que seja compreensível para a grande quantidade de usuários. Contudo, a informação não deve ser excluída dos RCPGs somente pelo fato de ser muito complexa ou ser difícil para alguns usuários compreenderem sem a devida assistência.

Tempestividade

- 3.19 Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Ter informação disponível mais rapidamente pode aprimorar a sua utilidade como insumo para processos de avaliação da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e a sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.
- 3.20 Alguns itens de informação podem continuar sendo úteis por bastante tempo após a publicação do relatório ou após o encer-

ramento do exercício. Por exemplo, para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, os usuários dos RCPGs podem precisar avaliar as projeções do desempenho e da prestação de serviços da entidade e a sua conformidade com os orçamentos por vários exercícios. Adicionalmente, o resultado e os efeitos de alguns programas de prestação de serviços podem não ser determináveis até períodos futuros, por exemplo, em relação aos programas em que se tenha a intenção de aprimorar o bem-estar econômico da sociedade, reduzir a incidência de determinada doença ou aumentar os níveis de alfabetização de determinados grupos etários.

Comparabilidade

- 3.21 Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.
- 3.22 A comparabilidade difere da consistência. A consistência se refere à utilização dos mesmos princípios ou políticas contábeis e da mesma base de elaboração, seja de período a período dentro da entidade ou de um único período entre duas ou mais entidades. A comparabilidade é o objetivo, enquanto que a consistência auxilia a atingi-lo. Em alguns casos, os princípios ou políticas contábeis adotados pela entidade podem ser revisados para melhor representar determinada transação ou evento nos RCPGs. Nesses casos, a inclusão de evidenciação ou explicação adicional pode ser necessária para satisfazer às características da comparabilidade.
- 3.23 A comparabilidade também difere da uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas semelhantes devem parecer semelhantes e coisas distintas devem parecer distintas. A ênfase demasiada na uniformidade pode reduzir a comparabilidade ao fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes. A comparabilidade da informação nos RCPGs não é aprimorada ao se fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes, assim como ao fazer com que coisas semelhantes pareçam distintas.

- 3.24 A informação sobre a situação patrimonial da entidade, o desempenho, os fluxos de caixa, a conformidade com os orçamentos aprovados ou com outra legislação relevante ou com os demais regulamentos relacionados à captação e à utilização dos recursos, o desempenho da prestação de serviços e os seus planos futuros, é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. A utilidade de tal informação é aprimorada se puder ser comparada com, por exemplo:
- (a) informações financeiras e não financeiras prospectivas anteriormente apresentadas para aquele exercício ou data do relatório;
 - (b) informação similar sobre a mesma entidade referente a algum outro exercício ou a algum outro momento no tempo; e
 - (c) informação similar sobre outras entidades (por exemplo, entidades do setor público prestando serviços semelhantes em jurisdições distintas) para o mesmo exercício.
- 3.25 A aplicação consistente dos princípios contábeis, das políticas e da base de elaboração para as informações financeiras e não financeiras prospectivas aprimora a utilidade de qualquer comparação entre os resultados projetados e os reais. A comparabilidade com outras entidades pode ser menos significativa para as explicações da percepção ou opinião dos gestores acerca de fatores relacionados ao desempenho atual da entidade.

Verificabilidade

- 3.26 A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar. A suportabilidade, ou seja, a qualidade referente àquilo que dá suporte a algo, algumas vezes é utilizada para descrever esta qualidade, quando aplicada em relação à informação explicativa e à informação quantitativa financeira e não financeira prospectiva divulgada nos RCPGs. Quer referida como verificabilidade ou como suportabilidade, a característica implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa, em que:

- (a) a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou
 - (b) o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés.
- 3.27 Para ser verificável, a informação não precisa ser um ponto único estimado. Um intervalo de possíveis valores e suas probabilidades relacionadas também pode ser utilizado.
- 3.28 A verificação pode ocorrer de forma direta ou indireta. Com a verificação direta, o montante ou outra representação podem ser verificados em si mesmos, tais como: pela contagem de caixa; pela observação de títulos negociáveis e suas cotações de preço; ou pela confirmação de que os fatores identificados que influenciaram o desempenho passado estejam presentes e relacionados com os efeitos identificados. Com a verificação indireta, o montante ou outra representação podem ser verificados ao se checar os dados e recalculando os resultados utilizando a mesma convenção ou metodologia contábil. Um exemplo corresponde à verificação do valor contábil do estoque por meio da conferência das entradas (quantidades e custos) e do recálculo do estoque final utilizando o mesmo método de mensuração (por exemplo, custo médio ou “primeiro que entra, primeiro que sai” (PEPS)).
- 3.29 A qualidade da verificabilidade (ou suportabilidade, se tal termo for utilizado para descrever essa característica) não é absoluta – alguma informação pode ser mais ou menos passível de verificação do que outra. Contudo, quanto mais verificável for a informação incluída nos RCPGs, mais se irá assegurar aos usuários de que a informação representa fielmente os fenômenos econômicos, ou de outra natureza os quais se pretende representar.
- 3.30 Os RCPGs podem incluir informação financeira e outra informação quantitativa, além de explicação sobre (a) as influências-chave a respeito do desempenho da entidade durante o período; (b) os efeitos ou resultados futuros projetados dos programas de prestação de serviços realizados durante o período; e (c) informações financeiras e não financeiras prospectivas. Pode não ser possível verificar a exatidão de todas as representações quantitativas e explicações de tal informação até período futuro.

- 3.31 Para ajudar a assegurar aos usuários de que a informação quantitativa financeira e não financeira (prospectivas) e as explicações incluídas nos RCPGs representam fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza os quais se pretende representar, deve haver transparência nas premissas observadas em relação à informação divulgada, nas metodologias adotadas na compilação dessa informação e nos fatores e nas circunstâncias que apoiam quaisquer opiniões expressas ou evidenciações feitas. Isso possibilita aos usuários formar opinião sobre a adequabilidade dessas premissas e sobre o método de compilação, mensuração, representação e interpretação da informação.

Restrições acerca da informação incluída nos RCPGs

Materialidade

- 3.32 A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), ou as decisões que os usuários tomam com base nos RCPGs elaborados para aquele exercício. A materialidade depende tanto da natureza quanto do montante do item analisado dentro das particularidades de cada entidade. Os RCPGs podem englobar informação qualitativa e quantitativa acerca do cumprimento da prestação de serviços durante o período de referência e das expectativas sobre a prestação de serviço e o desempenho no futuro. Consequentemente, não é possível especificar um limite quantitativo uniforme no qual determinada informação se torna material.
- 3.33 As avaliações de materialidade são feitas no contexto do ambiente legislativo, institucional e operacional dentro do qual as entidades funcionam e, em relação às informações financeiras e não financeiras prospectivas, o conhecimento de quem as elabora e as expectativas acerca do futuro. A evidenciação da informação sobre a conformidade, ou não, com a legislação, regulamentação ou outro normativo pode ser material devido à sua natureza, independentemente da magnitude de quaisquer dos montantes envolvidos. Nesse contexto, ao se determinar se um item é material, deve-se levar em consideração questões, tais como a natureza, a legalidade, a sensibilidade e os efeitos de eventos e tran-

sações passados ou previstos; as partes envolvidas em tais transações; e as circunstâncias que deram origem a essas transações.

- 3.34 De acordo com esta estrutura conceitual, a materialidade é classificada como uma restrição na informação incluída nos RCPGs. Ao se desenvolver as NBCs TSP e outras disposições, deve-se considerar a materialidade dos efeitos da aplicação de uma política contábil específica. Sujeitas aos requisitos de quaisquer NBCs TSP, a entidade, ao elaborar os RCPGs, deve considerar também a materialidade, por exemplo, da aplicação de uma política contábil específica e da evidenciação em separado de determinados itens da informação.

Custo-benefício

- 3.35 A informação contábil impõe custos, e seus benefícios devem justificá-los. Avaliar se os benefícios da informação justificam seus custos é, com frequência, uma questão de julgamento de valor, pois não é possível identificar todos os custos e todos os benefícios da informação incluída nos RCPGs.
- 3.36 Os custos, para fornecerem a informação, incluem os de coleta, de processamento e de verificação e/ou de apresentação das premissas e das metodologias que dão suporte a elas, além dos de disseminação. Os usuários incorrem nos custos da análise e interpretação. A omissão da informação útil também impõe custos, inclusive aqueles em que os usuários incorrem na obtenção de informação necessária de terceiros, além dos custos advindos da tomada de decisão utilizando dados incompletos fornecidos pelos RCPGs.
- 3.37 Os responsáveis pelos RCPGs envidam a maior parte dos seus esforços para agregar informação aos relatórios. Entretanto, os usuários dos serviços e os provedores de recursos acabam por assumir os custos desses esforços, uma vez que os recursos são redirecionados da prestação de serviços para a elaboração da informação dos RCPGs.
- 3.38 Os usuários em geral obtêm a maior parte dos benefícios das informações fornecidas nos RCPGs. Contudo, a informação elaborada para os RCPGs também pode ser utilizada internamente pela administração, influenciando o processo decisório por

parte dela. A evidenciação da informação nos RCPGs, consistente com os conceitos desta estrutura conceitual e das NBCs TSP e com outras disposições do CFC, deve aprimorar e reforçar as percepções da transparência da informação contábil pelos governos e outras entidades do setor público, além de contribuir para a avaliação mais precisa da dívida pública por agentes externos. Portanto, as entidades do setor público podem beneficiar-se de diversas maneiras da informação fornecida nos RCPGs.

- 3.39 A aplicação da restrição custo-benefício envolve avaliar se os benefícios de divulgar a informação provavelmente justificam os custos incorridos para fornecê-la e utilizá-la. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo.
- 3.40 Ao se desenvolverem as NBCs TSP, leva-se em consideração a informação obtida dos responsáveis pelas demonstrações, dos usuários, da academia e de outros atores, acerca da natureza e dos benefícios esperados, bem como dos custos dos requisitos propostos.

Equilíbrio entre as características qualitativas

- 3.41 As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação. Por exemplo, nem a descrição que represente fielmente um fenômeno irrelevante, nem a descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante resultam em informação útil. Do mesmo modo, para ser relevante, a informação precisar ser tempestiva e compreensível.
- 3.42 Em alguns casos, o equilíbrio ou a compensação (*trade-off*) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação contábil. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A meta é alcançar o equilíbrio apropriado entre as características para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

Capítulo 4 – Entidade que Reporta a Informação Contábil

Introdução

- 4.1 A entidade do setor público que reporta a informação contábil é um ente governamental ou outra organização, programa ou ou-

tra área identificável de atividade (doravante referida como entidade ou entidade do setor público) que elabora os RCPGs.

- 4.2 A entidade do setor público que reporta a informação contábil pode compreender duas ou mais entidades que apresentem os RCPGs como se fossem uma única entidade – tal entidade é referida como grupo de entidades que reportam a informação contábil.

Características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil

- 4.3 As características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil são:
- (a) ser uma entidade que capta recursos da sociedade ou em nome desta e/ou utiliza recursos para realizar atividades em benefício dela; e
 - (b) existir usuários de serviços ou provedores de recursos dependentes de informações contidas nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
- 4.4 O governo pode estabelecer e/ou funcionar por meio de unidades administrativas como, por exemplo, ministérios, secretarias ou departamentos. Ele pode funcionar também por meio de fundos, autoridades estatutárias, empresas estatais e outras entidades com identidade jurídica própria ou autonomia operacional para realizar, ou de outra maneira dar suporte à prestação de serviços à sociedade. Outras organizações do setor público, inclusive organizações internacionais do setor público e autoridades municipais, podem realizar também determinadas atividades por intermédio das entidades com identidade jurídica própria ou autonomia operacional e podem beneficiar-se e estarem sujeitas a encargo financeiro ou perda resultante das atividades.
- 4.5 Os RCPGs são elaborados para reportar informação útil aos usuários para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Os usuários de serviços ou os provedores de recursos são os usuários primários dos RCPGs. Consequentemente, uma característica-chave da entidade do setor público que reporta a informação, inclusive de grupo dessas entidades, é a existência de usuários de serviços

ou provedores de recursos que são dependentes dos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

- 4.6 Os RCPGs englobam as demonstrações contábeis e a informação que as aprimore, complemente e suplemente. As demonstrações contábeis apresentam informação sobre os recursos e as demandas sobre estes, além dos fluxos de caixa da entidade ou grupo de entidades que reportam a informação durante o exercício. Portanto, para possibilitar a elaboração das demonstrações contábeis, a entidade que reporta a informação deve captar recursos e/ou deve utilizar recursos captados anteriormente para realizar atividades em benefício da sociedade ou em nome dela.
- 4.7 A existência de usuários dos RCPGs de entidade do setor público ou grupo de entidades pressupõe a existência de entidade que tenha a responsabilidade ou a capacidade de captar ou utilizar recursos, adquirir ou administrar bens públicos, incorrer em passivos ou realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços. Quanto maiores os recursos que a entidade do setor público capta, administra e/ou tem a capacidade de utilizar, e quanto maiores as obrigações que incorre e maior o impacto econômico ou social das suas atividades, é mais provável que existam usuários de serviços ou provedores de recursos que sejam dependentes dos RCPGs para obter informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Na ausência desses fatores, em que eles não sejam significativos, é improvável que existam usuários dos RCPGs dessas entidades.
- 4.8 A elaboração dos RCPGs não é um processo sem custos. Portanto, se a imposição de requisitos para a informação contábil pressupõe que estas devam ser eficientes e eficazes, é importante que seja exigido que os RCPGs sejam elaborados somente pelas entidades do setor público para as quais existam usuários.
- 4.9 Em muitos casos, é clara a existência, ou não, de usuários de serviços ou de provedores de recursos que dependam dos RCPGs para fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Por exemplo, tais usuários, provavelmente, existem para os

RCPGs de governo em nível nacional, estadual ou municipal e para as organizações internacionais do setor público. Isso porque esses governos e organizações normalmente têm a capacidade de captar recursos substanciais e/ou empregar esses recursos em nome da sociedade, incorrer em responsabilidades e impactar o bem-estar econômico e/ou social das comunidades que dependem deles para a prestação de serviços.

- 4.10 Contudo, nem sempre está claro se há usuários de serviços ou provedores de recursos que dependam dos RCPGs de, por exemplo, departamentos ou órgãos individuais do governo, programas especiais ou áreas identificáveis de atividades com informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Determinar se essas organizações, programas ou atividades devem ser identificados como entidades que reportam a informação e, conseqüentemente, serem exigidas a elaborarem os RCPGs envolve o exercício de julgamento profissional.
- 4.11 O governo e algumas outras entidades do setor público têm identidade e enquadramento legal específicos (personalidade jurídica). Entretanto, as organizações, os programas e as atividades do setor público sem personalidade jurídica também podem captar ou empregar recursos, adquirir e administrar ativos, incorrer em obrigações, realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços ou, de outra maneira, implementar a política governamental. Os usuários de serviços e os provedores de recursos podem depender dos RCPGs para obter informação para os fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Conseqüentemente, a entidade que reporta a informação contábil do setor público pode ter personalidade jurídica específica ou ser, por exemplo, organização, acordo administrativo ou programa sem personalidade jurídica.

Capítulo 5 – Elementos das Demonstrações Contábeis

Introdução

Propósito

- 5.1 Este capítulo define os elementos utilizados nas demonstrações contábeis e fornece explicação adicional acerca dessas definições.

Elementos e sua importância

- 5.2 As demonstrações contábeis retratam os efeitos financeiros e não financeiros das transações e outros eventos ao agrupá-los em classes amplas que compartilham características econômicas comuns. Essas classes amplas são denominadas elementos das demonstrações contábeis. Os elementos correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas estruturas fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça aos objetivos e atinja as características qualitativas da informação contábil, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.
- 5.3 Os elementos definidos neste capítulo não se referem aos itens individuais que são reconhecidos como resultado de transações e eventos. As subclassificações dos itens individuais dentro de um elemento e as agregações de itens são utilizadas para aprimorar a compreensibilidade das demonstrações contábeis. A apresentação dos RCPGs é tratada no Capítulo 8, intitulado Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.
- 5.4 Em algumas circunstâncias, para assegurar que as demonstrações contábeis forneçam informação útil para uma avaliação significativa do desempenho e da situação patrimonial da entidade, o reconhecimento de fenômenos econômicos não capturados pelos elementos definidos neste capítulo pode ser necessário. Consequentemente, a identificação dos elementos neste capítulo não impede as NBCs TSP de exigirem ou permitirem o reconhecimento de recursos ou obrigações que não satisfaçam a definição de elemento identificada neste capítulo (doravante referidos como “outros recursos” ou “outras obrigações”), quando necessário no sentido de se alcançarem os objetivos da informação contábil.

Elementos

- 5.5 Os elementos definidos neste capítulo são:
- (a) ativo;
 - (b) passivo;

- (c) receita;
- (d) despesa;
- (e) contribuição dos proprietários;
- (f) distribuição aos proprietários.

Ativo

Definição

5.6 Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

Recurso

5.7 Recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso. O potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos podem surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização. Alguns recursos incluem os direitos da entidade a uma série de benefícios, inclusive, por exemplo, o direito a:

- (a) utilizar o recurso para a prestação de serviços (inclusive bens);
- (b) utilizar os recursos de terceiros para prestar serviços como, por exemplo, arrendamento mercantil;
- (c) converter o recurso em caixa por meio da sua alienação;
- (d) beneficiar-se da valorização do recurso; ou
- (e) receber fluxos de caixa.

5.8 O potencial de serviços é a capacidade de prestar serviços que contribuam para alcançar os objetivos da entidade. O potencial de serviços possibilita a entidade alcançar os seus objetivos sem, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa.

5.9 Os ativos do setor público que ensejam potencial de serviços podem ser representados pelos ativos de recreação, do patrimônio cultural, comunitários, de defesa nacional e outros que sejam mantidos pelos governos e outras entidades do setor público e que sejam utilizados para a prestação de serviços a terceiros. Tais serviços podem ser para consumo coletivo ou individual. Vários serviços podem ser fornecidos em áreas onde não

haja concorrência de mercado ou concorrência limitada de mercado. A utilização e a alienação de tais ativos podem ser restritas, já que muitos ativos que ensejam potencial de serviços são especializados por natureza.

- 5.10 Os benefícios econômicos correspondem a entradas de caixa ou a reduções das saídas de caixa. As entradas de caixa (ou as reduções das saídas de caixa) podem derivar, por exemplo:
- (a) da utilização do ativo na produção e na venda de serviços; ou
 - (b) da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos.

Controlado no presente pela entidade

- 5.11 A entidade deve ter o controle do recurso. O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar terceiros na sua utilização) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros.

- 5.12 Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle:
- (a) propriedade legal;
 - (b) acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
 - (c) meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
 - (d) a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

Embora esses indicadores não sejam determinantes conclusivos acerca da existência do controle, sua identificação e análise podem subsidiar essa decisão.

- 5.12A A propriedade legal do recurso, tal como terreno ou equipamento, é um dos métodos para se verificar o potencial de serviços ou os benefícios econômicos de um ativo. No entanto, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos podem existir sem que se verifique a propriedade legal do recurso. Por exemplo, os direitos ao potencial de

serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da manutenção e utilização de item patrimonial arrendado são verificados sem que haja a propriedade legal do próprio item arrendado. Portanto, a propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo. No entanto, a propriedade legal é um indicador de controle.

- 5.12B O direito de acesso ao recurso pode fornecer à entidade a capacidade para determinar se pode, ou não:
- (a) utilizar diretamente o potencial de serviços do recurso para prestar serviços aos usuários;
 - (b) trocar o recurso por outro ativo, tal como caixa; ou
 - (c) utilizar o ativo em quaisquer outras maneiras de modo a prestar serviços ou gerar benefícios econômicos.

5.12C Enquanto o acesso ao recurso é crucial, existem recursos aos quais a entidade tem acesso que não dá origem a ativos como, por exemplo, o ar. Portanto, a capacidade de acessar o recurso precisa ser suplementada pela capacidade de negar ou restringir o acesso de terceiros ao recurso, por exemplo, (a) a entidade pode decidir se estabelece entrada grátis ao museu ou restringe o acesso daqueles que não pagam a taxa, e (b) o governo pode controlar um recurso natural sob o seu território ao qual pode restringir o acesso de terceiros. Demandas legalmente aplicáveis relativas a recursos específicos como, por exemplo, o direito de acesso a uma rodovia ou o direito de explorar um território na busca por recursos minerais, poderia representar um ativo para o titular. No entanto, a entidade pode ser capaz de acessar o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos associados ao recurso sem que haja a necessidade de obtenção de direitos jurídicos.

Evento passado

5.13 A definição de ativo exige que o recurso controlado pela entidade no presente tenha surgido de transação ou outro evento passado. Podem existir diversas transações passadas ou outros eventos que resultem no ganho do controle do recurso pela entidade e, por conseguinte, o caracterize como ativo. As entidades podem obter ativos por intermédio da sua compra em transação

com contraprestação, bem como pelo seu desenvolvimento. Os ativos também podem surgir de transações sem contraprestação, inclusive por meio do exercício dos direitos soberanos. O poder de tributar ou emitir licenças, acessar, restringir ou negar acesso aos benefícios oriundos de recursos intangíveis como, por exemplo, o espectro eletromagnético (bandas de frequência de transmissões de telecomunicações), são exemplos dos poderes específicos do setor público e dos direitos que podem dar origem a ativos. Ao se avaliar o surgimento do direito de controle de recursos, os seguintes eventos devem ser considerados: (a) a capacidade geral para exercer o poder; (b) a constituição de poder por meio de lei, estatuto ou instrumento congêneres; (c) o exercício do poder de criar um direito; e (d) o evento que dá origem ao direito de receber recursos de terceiros. O ativo surge quando o poder for exercido e os direitos de receber recursos existirem.

Passivo

Definição

5.14 Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

Obrigação presente

5.15 As entidades do setor público podem ter uma série de obrigações. Obrigação presente é uma obrigação que ocorre por força de lei (obrigação legal ou obrigação legalmente vinculada) ou uma obrigação que não ocorre por força de lei (obrigação não legalmente vinculada), as quais não possam ser evitadas pela entidade.

Saída de recursos da entidade

5.16 Um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser liquidado ou extinto. A obrigação que pode ser liquidada ou extinta sem a saída de recursos da entidade não é um passivo.

5.16A Para os fins desta estrutura conceitual, os termos “liquidadado” ou “liquidação” não se confundem com os termos correspondentes utilizados na execução orçamentária, conforme legislação brasileira sobre orçamento.

Evento passado

5.17 Para satisfazer a definição de passivo, é necessário que a obrigação presente surja como resultado de transação ou de outro evento passado e necessite da saída de recursos da entidade para ser extinta. A complexidade inerente ao setor público faz com que eventos diversos referentes ao desenvolvimento, implantação e execução de determinado programa ou atividade possam gerar obrigações. Para fins de elaboração e divulgação da informação contábil, é necessário determinar se tais compromissos e obrigações, inclusive aqueles que não possam ser evitados pela entidade, mas que não ocorrem por força de lei (obrigações não legalmente vinculadas), são obrigações presentes e satisfazem a definição de passivo. Quando a transação tem forma jurídica e é vinculada, tal como um contrato, o evento passado pode ser identificado de forma inequívoca. Em outros casos, pode ser mais difícil identificar o evento passado e é necessário fazer uma avaliação de quando a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista de evitar a saída de recursos. Ao se fazer tal avaliação, fatores jurídicos devem ser levados em consideração pela entidade.

Obrigações legais e não legalmente vinculadas

5.18 As obrigações vinculadas podem ser obrigações legais (ou legalmente vinculadas) ou não legalmente vinculadas. As obrigações vinculadas podem originar-se tanto de transações com contraprestação quanto de transações sem contraprestação. A obrigação deve estar relacionada a um terceiro para poder gerar um passivo. A entidade não pode obrigar a si mesma, mesmo quando tenha divulgado publicamente a intenção de se comportar de determinado modo. A identificação de terceiros é uma indicação da existência de obrigação que dá origem a um passivo. Entretanto, não é essencial saber a identidade dos terceiros antes da época da extinção do passivo para que a obrigação presente exista.

5.19 Muitas transações que dão origem à obrigação preveem prazos de liquidação. A existência de prazo de liquidação pode fornecer uma indicação de que a obrigação envolve a saída de recursos e origina um passivo. Entretanto, existem muitos contratos ou acordos que não preveem prazos para a liquidação. A ausência de data de liquidação não impede que a obrigação origine um passivo.

Obrigações legais

5.20 Obrigação legal (ou legalmente vinculada) é exigível por força de lei. Tais obrigações exigíveis podem advir de uma série de dispositivos legais. Transações com contraprestação normalmente são de natureza contratual e, portanto, exigíveis por meio do direito contratual ou equivalente. Para alguns tipos de transações sem contraprestação, é necessário julgamento profissional para se determinar se a obrigação é exigível por força de lei. Quando for definido que a obrigação é exigível por força de lei, não há dúvida que a entidade não tem realisticamente alternativa alguma para evitar a obrigação e que, conseqüentemente, o passivo existe.

5.21 Algumas obrigações relacionadas a transações com contraprestação não são rigorosamente exigíveis por terceiros na data de apresentação das informações contábeis, mas serão exigíveis no transcurso do tempo sem que terceiros tenham que satisfazer outras condições – ou ter que realizar qualquer outra ação – antes da liquidação. As demandas que são exigíveis incondicionalmente em razão do transcurso do tempo são obrigações exigíveis no contexto da definição de passivo.

5.22 O poder soberano é a autoridade maior do governo para fazer, aditar e vetar os dispositivos legais. A existência do poder soberano não é uma condição para se concluir que a obrigação não satisfaz a definição de passivo conforme esta estrutura conceitual. A situação jurídica deve ser avaliada a cada apresentação da informação contábil para determinar se a obrigação deixa de ser vinculada e de satisfazer a definição de passivo.

Obrigações não legalmente vinculadas

5.23 Passivos podem surgir de obrigações não legalmente vinculadas. Estas se diferenciam das obrigações legais, pois as partes a

quem as obrigações dizem respeito não podem tomar ações legais para liquidá-las. Obrigações não legalmente vinculadas que geram passivos têm as seguintes características:

- (a) a entidade indica a terceiros, por meio de um padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou de declaração específica, que aceitará certas responsabilidades;
- (b) como resultado de tal indicação, a entidade cria uma expectativa válida da parte de terceiros de que cumprirá com essas responsabilidades; e
- (c) a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar o cumprimento da obrigação gerada a partir dessas responsabilidades.

5.24 No setor público, as obrigações podem surgir em uma série de eventos. Por exemplo, na implementação de programa ou serviço, a obrigação pode decorrer:

- (a) da realização de promessa política, tal como compromisso eleitoral;
- (b) do anúncio de política; e
- (c) da proposta (e aprovação) do orçamento (que podem ser dois eventos distintos).

Os estágios iniciais de implementação não devem dar origem a obrigações presentes que atendem à definição de passivo. Fases posteriores como, por exemplo, requerimentos que cumpram os critérios de elegibilidade para o serviço a ser prestado, pode dar lugar a obrigações que atendem à definição de passivo.

5.25 O momento no qual a obrigação dá origem ao passivo depende da natureza da obrigação. Os fatores que provavelmente irão impactar os julgamentos de que terceiros podem concluir de maneira válida que a obrigação é tal que a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista de evitar a saída de recursos incluem:

- (a) a natureza do evento ou eventos passados que dão origem à obrigação. Por exemplo, a promessa feita em eleição é improvável que dê origem a uma obrigação presente, porque uma promessa eleitoral raramente cria uma expectativa válida por parte de terceiros de que a entidade tem obrigação que tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar o seu cumprimento. No entanto, um anúncio em relação a evento ocorrido pode ter apoio político tal que o governo

não possa se desobrigar de cumpri-lo. Onde o governo se comprometeu a introduzir e a assegurar a dotação orçamentária necessária, tal anúncio pode dar origem a uma obrigação não legalmente vinculada;

- (b) a capacidade da entidade em modificar ou alterar a obrigação antes que ela se cristalize. Por exemplo, o anúncio de uma política geralmente não vai dar origem a uma obrigação não legalmente vinculada, que não possa ser modificada antes de ser implementada. Da mesma forma, se a obrigação depende da ocorrência de eventos futuros, pode haver discernimento para evitar a saída de recursos antes de ocorrerem esses eventos; e
- (c) pode haver uma correlação entre a disponibilidade de fundos para liquidar uma obrigação particular e a criação de uma obrigação presente. Por exemplo, quando a despesa orçamentária foi aprovada e seu financiamento vinculado é assegurado por meio de apropriação, quando há disponibilidade de financiamento para uma contingência ou quando há transferência de nível diferente de governo, a obrigação não legalmente vinculada pode existir. No entanto, a ausência de dotação orçamentária própria não significa que a obrigação presente não surgiu.

5.26 “Coerção econômica”, “necessidade política” ou outras circunstâncias podem criar situações em que, apesar de o setor público não ser legalmente obrigado a incorrer na saída de recursos, as consequências políticas ou econômicas de não as atender são tão significativas que não deixam alternativa à entidade a não ser a de despender recursos para liquidá-las.

Situação patrimonial líquida, outros recursos e outras obrigações

5.27 Conforme o item 5.4, em alguns casos, ao se desenvolver ou revisar uma NBC TSP, pode-se determinar que, para alcançar os objetivos da informação contábil, o recurso ou a obrigação que não satisfaça a definição de elemento definido nesta estrutura conceitual precise ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Nesses casos, as NBCs TSP podem exigir ou permitir que esses recursos ou obrigações sejam reconhecidos como ou-

tros recursos ou outras obrigações, os quais são itens adicionais aos seis elementos definidos nesta estrutura conceitual.

- 5.28 A situação patrimonial líquida é a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida na demonstração que evidencia a situação patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante residual positivo ou negativo.

Receita e despesa

- 5.29 Receita corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários.
- 5.30 Despesa corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários.
- 5.31 Receitas e despesas originam-se de transações com contraprestação e sem contraprestação, de outros eventos, tais como: aumentos e decréscimos não realizados de ativos e passivos; do consumo dos ativos por meio da depreciação; e da redução do potencial de serviços e da capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da redução ao valor recuperável. Receitas e despesas podem ser originadas de transações individuais ou de grupos de transações.

Superávit ou déficit do exercício

- 5.32 O superávit ou o déficit da entidade para o exercício é a diferença entre as receitas e as despesas que constam na demonstração que evidencia o desempenho das entidades do setor público.

Contribuição dos proprietários e distribuição aos proprietários

- 5.33 Contribuição dos proprietários corresponde a entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade.

- 5.34 Distribuição aos proprietários corresponde a saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade.
- 5.35 É importante distinguir os conceitos de despesa e receita dos conceitos de distribuição aos proprietários e contribuição dos proprietários, inclusive as entradas que estabelecem inicialmente suas participações na entidade. Além do aporte de recursos e do pagamento de dividendos que podem ocorrer, é relativamente comum que ativos e passivos sejam transferidos entre entidades do setor público. Sempre que tais transferências satisfizerem as definições de contribuição dos proprietários ou de distribuição aos proprietários, elas devem ser contabilizadas como tal.
- 5.36 As participações dos proprietários podem surgir na criação da entidade quando outra entidade contribui com recursos para dar à nova entidade a capacidade de iniciar suas operações. No setor público, as contribuições ou as distribuições de recursos são, algumas vezes, relacionadas à reestruturação do governo e irão tomar a forma de transferências de ativos e passivos em vez de transações em espécie. As participações dos proprietários podem tomar diferentes formas, podendo não ser evidenciadas por meio de instrumento de capital próprio.
- 5.37 A contribuição dos proprietários pode tomar a forma de aporte inicial de recursos na criação da entidade ou de aporte de recursos subsequente, inclusive quando da reestruturação da entidade. Já a distribuição aos proprietários pode ser: (a) o retorno sobre investimento; (b) o retorno total ou parcial de investimentos; ou (c) no caso da extinção ou reestruturação da entidade, o retorno de qualquer recurso residual.

Capítulo 6 – Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis

Critérios de reconhecimento e sua relação com a evidenciação

- 6.1 Este capítulo identifica os critérios que devem ser satisfeitos para que um elemento seja reconhecido nas demonstrações contábeis. O reconhecimento é o processo de incorporar e de incluir

um item, expresso em valores a serem demonstrados no corpo da demonstração contábil apropriada, que satisfaça a definição de elemento e possa ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

- 6.2 O item deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis quando:
- (a) satisfizer a definição de elemento; e
 - (b) puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.
- 6.3 Todos os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento são inseridos nas demonstrações contábeis. Em algumas circunstâncias, determinada NBC TSP pode também especificar que, para alcançar os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, um recurso ou obrigação que não satisfaça a definição de elemento deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis desde que possa ser mensurado de maneira que satisfaça as características qualitativas e as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs. Outros recursos e outras obrigações são discutidos no Capítulo 5.
- 6.4 O reconhecimento envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar. Portanto, é importante que a incerteza seja avaliada em cada data de divulgação do relatório.

Definição de elemento

- 6.5 Para ser reconhecido como elemento, o item precisa satisfazer a definição de um dos elementos descritos no Capítulo 5. A incerteza sobre a existência de elemento é examinada ao considerar a evidência disponível para emitir julgamento neutro sobre se o item satisfaz todas as características essenciais da definição de elemento, considerando todos os fatos e circunstâncias disponíveis na data do relatório.

- 6.6 Caso se determine que o elemento, de fato, existe, a incerteza sobre o montante do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos representados por ele deve ser levado em consideração na sua mensuração (ver itens 6.7 e 6.8). Os responsáveis pela elaboração dos RCPGs revisam e avaliam toda a evidência disponível ao determinarem se o elemento existe e deve ser reconhecido, se aquele elemento continua a se qualificar para o reconhecimento (ver item 6.9), ou se houve mudança em elemento existente.

Incerteza quanto à mensuração

- 6.7 Para se reconhecer um item nas demonstrações contábeis, é necessário atribuir um valor monetário a ele. Isso requer escolher a base de mensuração apropriada e determinar se a mensuração do item cumpre as características qualitativas, levando-se em consideração as restrições acerca da informação nos RCPGs, inclusive que a mensuração seja suficientemente relevante e fidedignamente representativa para o item a ser reconhecido nas demonstrações contábeis. A seleção da base de mensuração adequada é considerada no Capítulo 7.
- 6.8 Pode haver incerteza associada à mensuração de montantes apresentados nas demonstrações contábeis. O uso de estimativas é parte essencial da contabilidade sob o regime de competência. Uma decisão acerca da relevância e da representação fidedigna da mensuração envolve a consideração de técnicas como, por exemplo, utilizar intervalos de resultados e estimativas pontuais, e se uma evidência adicional sobre as circunstâncias econômicas existentes na data do relatório está disponível. A evidenciação pode fornecer informação útil sobre as técnicas de estimativa empregadas. Pode haver raras circunstâncias nas quais o nível de incerteza em um único ponto da estimativa é tão grande que a relevância e a representação fidedigna da medida utilizada são questionáveis, mesmo que haja a evidenciação das técnicas de estimativa utilizadas. Nessas circunstâncias, o item não deve ser reconhecido.

Evidenciação e reconhecimento

- 6.9 A falha ao se reconhecer itens que satisfazem a definição de elemento e os critérios de reconhecimento utilizados não é convali-

dada pela evidenciação das políticas contábeis, notas ou outro detalhe explicativo. Contudo, a evidenciação pode fornecer informação sobre os itens que satisfazem muitas características que definem o elemento, mas nem todas. A evidenciação pode também fornecer informação sobre os itens que satisfazem a definição de elemento, mas que não podem ser mensurados de maneira que satisfaça suficientemente as características qualitativas e ir de encontro aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil. A evidenciação é apropriada quando o conhecimento sobre o item é considerado relevante para a avaliação da situação patrimonial líquida da entidade e, portanto, satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil.

Desreconhecimento

- 6.10 O desreconhecimento é o processo de avaliar se ocorreram mudanças, desde a data do relatório anterior, que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido previamente reconhecido nas demonstrações contábeis, bem como remover esse item se tais mudanças ocorrerem. Ao se avaliar a incerteza sobre a existência do elemento, os mesmos critérios devem ser utilizados para o desreconhecimento, tais como aqueles utilizados no reconhecimento inicial.

Capítulo 7 – Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis

Introdução

- 7.1 Este capítulo identifica os conceitos que orientam a seleção das bases de mensuração de ativos e passivos para as NBCs TSP e pelos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis quando não existirem regramentos específicos constantes das NBCs TSP.

Objetivo da mensuração

- 7.2 O objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja

útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

- 7.3 A seleção da base de mensuração para ativos e passivos contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público ao fornecer informação que possibilita os usuários avaliarem:
- (a) o custo dos serviços prestados no período, em termos históricos ou atuais;
 - (b) a capacidade operacional – a capacidade da entidade em dar suporte à prestação de serviços no futuro por meio de recursos físicos e outros; e
 - (c) a capacidade financeira – a capacidade da entidade em financiar as suas próprias atividades.
- 7.4 A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nos RCPGs.

Bases de mensuração e sua seleção

- 7.5 No nível de estrutura conceitual, não é possível identificar uma única base de mensuração que melhor atenda ao objetivo da mensuração. Portanto, a estrutura conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. A estrutura conceitual fornece orientação na seleção da base de mensuração para ativos e passivos.
- 7.6 As seguintes bases de mensuração para os ativos são identificadas e discutidas à luz da informação que fornecem sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas:
- (a) custo histórico;
 - (b) valor de mercado^(*);
 - (c) custo de reposição ou substituição;
 - (d) preço líquido de venda;
 - (e) valor em uso.

(*) Justificativa em relação à adoção do valor de mercado em substituição ao valor justo (*fair value*):

Esta estrutura conceitual não propôs o valor justo (*fair value*) como uma das bases de mensuração para ativos e passivos. Em substituição, propôs o valor de mercado, o qual foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos.

O IPSASB/IFAC alega que o valor justo, no contexto do setor público, é semelhante ao valor de mercado e a inclusão de ambas as bases de mensuração poderia ser confusa para os usuários dos RCPGs. Assim, esta estrutura conceitual convergida, em vez de incluir a definição de valor justo baseada em valor de saída, ou a definição de valor justo específica para o setor público, incluiu o valor de mercado como uma das bases de mensuração.

No entanto, ressalta-se que a base de mensuração sob o valor justo ainda deverá permanecer em algumas IPSAS editadas pelo IPSASB/IFAC após a estrutura conceitual e em algumas NBCs TSP convergidas, pois o IPSASB/IFAC, gradualmente, irá rever as bases de mensuração constante das IPSAS de modo a excluir o valor justo. Trata-se do projeto denominado Mensurações no Setor Público (*Public Sector Measurement*).

Os itens BC7.20 a 7.28 do documento original do IPSASB/IFAC (*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*) expõem de maneira detalhada as razões pelas quais houve a substituição da mensuração baseada no valor justo para o valor de mercado.

O Quadro 1 resume essas bases de mensuração em termos de: (a) se fornecem valores de entrada ou de saída; (b) se são observáveis no mercado; e (c) se são específicas, ou não, para a entidade^(*).

(*) Em alguns casos, o julgamento de valor é emitido para se classificar a base de mensuração, em particular, como observável ou não observável e/ou como específica ou não específica para a entidade.

Quadro 1 – Resumo das bases de mensuração dos ativos

Base de mensuração	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)	Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor
Custo de reposição ou substituição	Entrada	Observável	Específica para a entidade
Preço líquido de venda	Saída	Observável	Específica para a entidade
Valor em uso	Saída ^(*)	Não observável	Específica para a entidade

^(*) Como indicado no item 7.66, para os ativos não geradores de caixa o cálculo do valor em uso pode exigir, subsidiariamente, o uso de custo de substituição.

7.7 As seguintes bases de mensuração dos passivos são identificadas e discutidas à luz (a) da informação que fornecem sobre o custo dos serviços prestados, da capacidade operacional e da capacidade financeira da entidade, e (b) da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas:

- (a) custo histórico;
- (b) custo de cumprimento da obrigação;
- (c) valor de mercado;
- (d) custo de liberação; e
- (e) preço presumido.

O Quadro 2 resume essas bases de mensuração em termos de: (a) se fornecem valores de entrada ou de saída; (b) se são observáveis no mercado; e (c) se são específicas para a entidade ou não.

Quadro 2 – Resumo das bases de mensuração dos passivos

Base de mensuração	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Custo de cumprimento da obrigação	Entrada	Não observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)	Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor

Base de mensuração	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo de liberação	Saída	Observável	Específica para a entidade
Preço presumido	Entrada	Observável	Específica para a entidade

Valores de entrada e de saída

7.8 As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. O custo histórico e o custo de reposição são valores de entrada. Os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e também o montante que será obtido com a utilização do ativo. Em economia diversificada, os valores de entrada e saída diferem à medida que as entidades, normalmente:

- (a) adquirem ativos concebidos para suas particularidades operacionais para as quais outros participantes do mercado não estariam dispostos a pagar valor semelhante; e
- (b) incorrem em custos de transação na aquisição.

7.9 As bases de mensuração para o passivo também podem ser classificadas em termos de valores de entrada ou de saída. Os valores de entrada se relacionam à transação na qual a obrigação é contraída ou ao montante que a entidade aceitaria para assumir um passivo. Os valores de saída refletem o montante exigido para cumprir a obrigação ou o montante exigido para liberar a entidade da obrigação.

Medidas observáveis e não observáveis

7.10 Determinadas medidas podem ser classificadas como sendo ou não observáveis em mercado aberto, ativo e organizado. As medidas observáveis em mercado são, provavelmente, mais fáceis de serem compreendidas e verificadas do que as medidas não observáveis. Elas também podem representar mais fielmente os fenômenos que estejam mensurando.

Medidas específicas e não específicas para a entidade

7.11 As medidas podem ser também classificadas conforme o fato de serem ou não específicas para a entidade. As bases de mensuração que são específicas para a entidade refletem as restrições de

cunho econômico ou político presentes que afetam as utilizações possíveis de ativo e a extinção de passivo. As medidas específicas para a entidade podem refletir as oportunidades econômicas que não estão disponíveis para outras entidades e os riscos que não são vivenciados por estas. As medidas não específicas para a entidade refletem as oportunidades e os riscos gerais de mercado. A decisão de se utilizar ou não uma medida específica para a entidade é tomada com base no objetivo da mensuração e nas características qualitativas.

Nível de agregação ou desagregação para fins de mensuração

7.12 Para apresentar os ativos e os passivos nas demonstrações contábeis de modo a fornecer a informação que melhor satisfaça o objetivo da mensuração e a observar as características qualitativas pode ser necessário agregá-los ou desagregá-los para fins de mensuração. Os custos são comparados com os benefícios para se avaliar se tal agregação ou desagregação é apropriada.

Bases de mensuração para os ativos

Custo histórico

7.13 Custo histórico de um ativo é a importância fornecida para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra importância fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.

7.14 Custo histórico é o valor de entrada, específico para a entidade^(*). No modelo do custo histórico, os ativos devem ser inicialmente reconhecidos pelo custo incorrido na sua aquisição. Subsequentemente ao reconhecimento inicial, esse custo pode ser alocado como despesa do exercício na forma de depreciação ou amortização para determinados ativos, à medida que o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos fornecidos por tais ativos são consumidos durante a sua vida útil. Após o reconhecimento inicial, a mensuração de ativo não é alterada para refletir as mudanças nos preços ou aumentos no valor do ativo.

^(*) O termo “custo histórico” também pode ser apresentado como “modelo de custo” ou, genericamente, como “mensuração baseada em custos”.

7.15 No modelo do custo histórico, o montante do ativo pode ser reduzido ao se reconhecer a redução ao valor recuperável. O referido ajuste corresponde à extensão na qual o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos fornecidos por ativo diminuiu devido às mudanças nas condições econômicas ou em outras condições, as quais são distintas do seu consumo. Isso envolve avaliações da capacidade de recuperação. Por outro lado, o montante do ativo pode ser aumentado para refletir o custo das adições e aprimoramentos (excluindo aumentos de preço para os ativos sem melhorias) ou outros eventos como, por exemplo, o incremento do valor de face de ativo financeiro.

Custo dos serviços

7.16 Quando o custo histórico for utilizado, o custo dos serviços reflete o montante dos recursos gastos para se adquirir ou desenvolver ativos consumidos na prestação de serviços. Normalmente, o custo histórico fornece um elo direto com as transações que, de fato, foram realizadas pela entidade. Como os custos utilizados são aqueles trazidos de exercícios anteriores sem ajuste pelas mudanças do preço, eles não refletem o custo dos ativos quando consumidos. Na medida em que o custo dos serviços é evidenciado utilizando-se preços passados, a informação fornecida pelo custo histórico não irá facilitar a avaliação do custo futuro de prestação de serviços caso as mudanças no valor cumulativo desde a sua aquisição sejam significativas.

Capacidade operacional

7.17 Caso o ativo tenha sido adquirido em transação com contraprestação, o custo histórico fornece informação sobre os recursos disponíveis para a prestação de serviços no futuro, baseada no seu custo de aquisição. À época em que o ativo é comprado ou desenvolvido, pode-se assumir que o valor do seu potencial de serviços para a entidade é igual ou maior do que o custo da aquisição^(*). Quando a depreciação ou amortização é reconhecida, ela reflete a extensão na qual o potencial de serviços do ativo foi consumido. A informação do custo histórico mostra que os recursos disponíveis para serviços futuros são equivalentes ao montante no qual foram evidenciados. Os aumentos no valor do ativo não são refletidos no modelo do custo histórico. Caso o

ativo tenha sido adquirido em transação sem contraprestação, o valor da transação não fornece informação sobre a capacidade operacional.

(*) Quando não for o caso, a mensuração inicial pelo custo histórico deve ser reduzida pelo montante da redução ao valor recuperável.

Capacidade financeira

7.18 O montante no qual os ativos são apresentados nas demonstrações contábeis auxilia na avaliação da capacidade financeira. O custo histórico pode fornecer informação sobre o montante dos ativos que pode ser utilizado como garantia efetiva para empréstimos. A avaliação da capacidade financeira também exige informação sobre o montante que poderia ser recebido pela venda do ativo e reinvestido em outros ativos para fornecer serviços diferentes. O custo histórico não fornece essa informação quando é significativamente diferente dos valores de saída atuais.

Aplicação das características qualitativas

7.19 Os itens 7.16 a 7.18 explicam as áreas nas quais o custo histórico fornece informação relevante em termos do seu valor confirmatório ou preditivo. Frequentemente, a aplicação do custo histórico é direta, porque a informação da transação está disponível prontamente. Como resultado, os montantes derivados do modelo do custo histórico são, geralmente, representações fidedignas na medida em que representam o que pretendem representar, isto é, o custo de se adquirir ou desenvolver um ativo baseado nas transações efetivamente ocorridas. As estimativas de depreciação e redução ao valor recuperável utilizadas no modelo do custo histórico, particularmente para ativos não geradores de caixa, podem afetar a fidedignidade da representação da informação. Pelo fato da aplicação do custo histórico geralmente refletir os recursos consumidos com referência às transações efetivamente ocorridas, as medidas dessa aplicação são verificáveis, compreensíveis e podem ser elaboradas em tempo hábil.

7.20 A informação do custo histórico é comparável na extensão em que os ativos tenham a mesma data de aquisição ou data similar. Como o custo histórico não reflete o impacto das mudanças do preço, não é possível comparar os montantes dos ativos que fo-

ram adquiridos em épocas distintas quando os preços variarem significativamente.

- 7.21 Em determinadas circunstâncias, a aplicação do custo histórico pressupõe o uso de alocações, por exemplo, quando:
- (a) vários ativos são adquiridos em uma única transação;
 - (b) os ativos são construídos pela própria entidade e os custos operacionais e outros gastos têm que ser atribuídos; e
 - (c) a utilização de método de mensuração, tal como o primeiro a entrar é o primeiro a sair (PEPS), é necessária quando vários ativos semelhantes são mantidos. Na medida em que tais alocações forem arbitrárias, faz com que se reduza a extensão na qual a mensuração atende às características qualitativas.

Mensurações a valor corrente

- 7.22 As mensurações a valor corrente refletem o ambiente econômico vigente na data de apresentação do relatório.
- 7.23 Existem quatro bases de mensuração a valor corrente para os ativos:
- (a) valor de mercado;
 - (b) custo de reposição ou substituição;
 - (c) preço líquido de venda; e
 - (d) valor em uso.

Valor de mercado

- 7.24 Valor de mercado para ativos é o montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado.
- 7.25 Na aquisição, o valor de mercado e o custo histórico são os mesmos, caso os custos da transação sejam ignorados e a transação seja uma transação com contraprestação. A extensão na qual o valor de mercado satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil e as necessidades de informação dos usuários depende, parcialmente, da qualidade das evidências do mercado. Essas, por sua vez, dependem das características do mercado no qual o ativo é comercializado. O valor de mercado é especialmente apropriado quando se julga que a diferença entre os valores de en-

trada e de saída provavelmente não será significativa ou o ativo é mantido com a intenção de ser vendido.

- 7.26 Em princípio, os valores de mercado fornecem informação útil porque refletem, de maneira adequada, o valor do ativo para a entidade. Em mercado aberto, ativo e organizado (ver item 7.28), o ativo não pode valer menos do que o valor de mercado, uma vez que a entidade pode obter esse montante pela venda, e o ativo também não pode valer mais do que o valor de mercado, uma vez que a entidade pode obter potencial de serviços equivalente ou capacidade de gerar benefícios econômicos pela compra do mesmo ativo.
- 7.27 A utilidade dos valores de mercado é mais questionável quando não se observa a premissa de que os mercados são abertos, ativos e organizados. Em tais circunstâncias, não se pode presumir que o ativo possa ser vendido pelo mesmo valor pelo qual ele pode ser adquirido e é necessário determinar se o valor de saída ou de entrada é a medida mais útil. Os valores de mercado baseados em valores de saída são úteis para ativos que são mantidos para comercialização como, por exemplo, certos instrumentos financeiros, mas pode não ser útil para ativos operacionais especializados. Além disso, enquanto a compra de um ativo fornece evidência de que o valor do ativo para a entidade é, pelo menos, tão grande quanto o seu preço de compra, os fatores operacionais podem significar que o valor para a entidade pode ser maior. Desse modo, os valores de mercado podem não refletir o valor do ativo para a entidade, representado pela sua capacidade operacional.

Valores de mercado em mercado aberto, ativo e organizado

- 7.28 Os mercados abertos, ativos e organizados têm as seguintes características:
- (a) não existem barreiras que impeçam a entidade de realizar transações no mercado;
 - (b) eles são mercados ativos e, assim, há frequência e volume suficientes de transações para fornecer informação sobre o valor; e
 - (c) eles são organizados, com compradores e vendedores bem informados, agindo sem impulsos, de modo a haver garantia de

imparcialidade na determinação dos preços correntes, inclusive que os preços não representem vendas precipitadas.

Mercado organizado é aquele que funciona de maneira confiável, segura, precisa e eficiente. Tais mercados lidam com ativos que são idênticos e, portanto, mutuamente intercambiáveis como, por exemplo, *commodities*, moedas e títulos em que os preços são públicos. Na prática, poucos mercados, se houver, exibem plenamente todas essas características, mas alguns poderão se aproximar de mercado organizado tal como descrito.

Valores de mercado em que os mercados não podem ser considerados abertos, ativos e organizados

7.29 Os mercados de ativos que sejam únicos e raramente comercializados não são abertos, ativos e organizados, ou seja, quaisquer compras e vendas são negociadas individualmente e pode haver grande amplitude de valores pelos quais uma transação pode ser acordada. Portanto, os participantes incorrem em custos significativos para comprar ou vender um ativo. Em tais circunstâncias, é necessário utilizar uma estimativa do valor de venda, à data de mensuração e conforme as condições presentes de mercado.

Custos dos serviços

7.30 A receita da prestação de serviços evidenciada nas demonstrações contábeis deve ser mensurada com base nos valores relativos ao exercício. Caso os ativos utilizados para prestar os serviços sejam mensurados pelo valor de mercado, a alocação do custo dos ativos para refletir o seu consumo no período se baseia nele.

7.31 A utilização de valores do mercado permite que o retorno sobre os ativos seja determinado. Contudo, as entidades do setor público normalmente não realizam atividades com o objetivo principal de gerar lucros, e os serviços, com frequência, são prestados por meio de transações sem contraprestação ou em condições subsidiadas. Consequentemente, pode haver pouca relevância nas informações de resultados decorrentes de saídas baseadas em valores de mercado.

7.32 Conforme observado no item 7.30, a receita da prestação de serviços evidenciada nas demonstrações contábeis deve ser

mensurada com base nos valores correntes no exercício. Assim, o superávit ou o déficit do período inclui movimentações de valores que acontecem durante o período no qual os ativos e passivos são mantidos e nenhum resultado é evidenciado na venda do ativo. Quando o ativo é comercializado em mercado aberto, ativo e organizado, a existência do mercado fornece segurança à entidade para constatar o valor de mercado (e nada além disso) à data do relatório. Portanto, é desnecessário adiar o reconhecimento das mudanças no valor até que o ganho seja realizado no ato da venda. Contudo, quando os ativos utilizados para prestar serviços não são comercializados em mercados abertos, ativos e organizados (ou em mercados assemelhados), a relevância da receita e da despesa relacionadas às mudanças no valor de mercado é questionável.

Capacidade operacional

7.33 A informação sobre o valor de mercado dos ativos mantidos para prestar serviços futuros é útil se refletir o valor que a entidade é capaz de obter deles ao utilizá-los na prestação de serviços. Entretanto, se o valor de mercado baseado em valores de saída for significativamente menor do que o custo histórico, o valor de mercado é provavelmente menos relevante do que o custo histórico para fornecer informação sobre a capacidade operacional. Além disso, esse valor de mercado também é provavelmente menos relevante do que as medidas correntes baseadas em valores de entrada.

Capacidade financeira

7.34 A avaliação da capacidade financeira requer a informação sobre o montante que deveria ser recebido na venda do ativo. Essa informação é fornecida pelo valor de mercado.

Aplicação das características qualitativas

7.35 Os valores determinados em mercados abertos, ativos e organizados podem ser prontamente utilizados para fins de elaboração e divulgação da informação contábil. Nesses casos, a informação irá satisfazer as características qualitativas, isto é, é relevante, fidedignamente representada, compreensível, comparável e

verificável. Em tais condições de mercado, os valores de entrada e de saída podem ser assumidos como sendo os mesmos ou muito semelhantes. Pelo fato de ser em tempo hábil, tal informação, provavelmente, também é tempestiva.

- 7.36 A extensão na qual os valores de mercado satisfazem as características qualitativas diminui na medida em que a qualidade das evidências de mercado diminui e a determinação de tais valores é baseada em estimativas. Conforme indicado acima, os valores de mercado baseados em valores de saída somente são relevantes para avaliações da capacidade financeira e, não, para as avaliações dos custos dos serviços e da capacidade operacional.

Custo de reposição ou substituição

- 7.37 Custo de reposição^(*) ou substituição é o custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.

^(*) O termo completo é “custo de reposição depreciado otimizado”, que se refere à reposição do potencial de serviços incorporado em ativo e, não, o próprio ativo (ver item 7.41). O termo “custo de reposição” foi utilizado para fins desta estrutura conceitual.

- 7.38 O custo de reposição difere do valor de mercado porque:
- (a) no contexto do setor público, é, explicitamente, um valor de entrada que reflete o custo de reposição do potencial de serviços do ativo;
 - (b) inclui todos os custos que seriam, necessariamente, incorridos na reposição do potencial de serviços do ativo; e
 - (c) é específico à entidade e, portanto, reflete a posição econômica da entidade em vez da posição predominante em mercado hipotético. Por exemplo, o custo de reposição de veículo é menor para a entidade que normalmente adquire grande número de veículos em uma única transação e é capaz de negociar descontos do que para a entidade que compra os veículos individualmente.
- 7.39 Como as entidades normalmente adquirem os seus ativos pelo meio mais econômico disponível, o custo de reposição reflete o processo de compra ou de construção que a entidade geralmente observa. O custo de reposição reflete a substituição do potencial

de serviços no curso normal das operações e, não, os custos que poderiam ser incorridos caso surgisse a necessidade urgente resultante de evento imprevisível, tal como um incêndio.

- 7.40 O custo de reposição corresponde ao custo para substituir o potencial de serviços do ativo. O custo de reposição adota a abordagem otimizada e difere do custo de reprodução, que é o custo de se adquirir um ativo idêntico^(*). Ainda que, em muitos casos, a substituição mais econômica do potencial de serviços corresponda à compra de ativo semelhante ao que é controlado, o custo de reposição se baseia em ativo alternativo caso forneça o mesmo potencial de serviços, com custo menor. Para os fins da informação contábil, portanto, é necessário evidenciar a diferença no potencial de serviços entre o ativo existente e o ativo substituto.

^(*) Podem existir casos em que o custo de reposição seja igual ao custo de reprodução. Isto é, a maneira mais econômica de se substituir o potencial de serviços é reproduzir o ativo.

- 7.41 O potencial de serviços apropriado é aquele no qual a entidade seja capaz de utilizar ou espera utilizar, tendo em vista a necessidade de se manter capacidade de serviços suficiente para lidar com as contingências. Dessa maneira, o custo de reposição do ativo reflete a redução na capacidade de serviço exigida. Por exemplo, se a entidade possui uma escola que comporte quinhentos alunos, mas, devido a mudanças demográficas desde a sua construção, seja adequada uma escola para cem alunos para as necessidades atuais e razoavelmente requeridas, o custo de reposição do ativo é aquele de uma escola para cem alunos.
- 7.42 Em alguns casos, o valor a ser obtido do ativo será maior do que o seu custo de reposição. Contudo, não seria apropriado mensurar o ativo por aquele valor, uma vez que ele inclui os benefícios das atividades futuras, em vez do potencial de serviços na data do relatório. O custo de reposição representa o maior valor potencial do ativo, já que, por definição, a entidade deve ser capaz de assegurar o potencial de serviços equivalente ao incorrer no custo de reposição.

Custo dos serviços

- 7.43 O custo de reposição fornece uma medida relevante do custo de prestação de serviços. O custo de consumo do ativo é equiva-

lente ao montante do sacrifício do potencial de serviços incorrido por essa utilização. Esse montante é o seu custo de reposição – a entidade é capaz de restaurar a sua posição para aquela imediatamente anterior ao consumo do ativo pelo desembolso igual ao custo de reposição.

- 7.44 Os custos dos serviços devem ser evidenciados em termos presentes quando baseados no custo de reposição. Assim, o montante do ativo consumido deve ser reconhecido pelo valor dos ativos à época em que foram consumidos – e não na época em que foram adquiridos, como custo histórico. Isso fornece uma base válida para a comparação entre o custo dos serviços e o montante de tributos e outras receitas recebidos no período – os quais são geralmente as transações do período atual e mensuradas aos valores atuais – e para avaliar se os recursos foram utilizados com economicidade e eficiência. Fornece também uma base útil para comparação com outras entidades que evidenciam na mesma base, já que os valores do ativo não são afetados pelas diferentes datas de aquisição, além de possibilitar a avaliação do custo de se prestar serviços futuros e das necessidades futuras de recursos, já que os custos futuros provavelmente serão mais assemelhados aos custos presentes do que aqueles incorridos no passado, quando os valores eram diferentes (ver também o item 7.48).

Capacidade operacional

- 7.45 Em princípio, o custo de reposição fornece uma medida útil dos recursos disponíveis para prestar os serviços no futuro, uma vez que está centrado no valor atual dos ativos e o seu potencial de serviços para a entidade.

Capacidade financeira

- 7.46 O custo de reposição não fornece informação sobre os montantes que seriam recebidos na venda de ativos. Portanto, não facilita a avaliação da capacidade financeira.

Aplicação das características qualitativas

- 7.47 Conforme observado anteriormente, o custo de reposição é relevante para avaliações do custo dos serviços e da capacidade

operacional, mas não é relevante para avaliações da capacidade financeira. Em algumas circunstâncias, o cálculo do custo de reposição é complexo e exige opiniões subjetivas. Esses fatores podem reduzir a representação fidedigna do custo de reposição. Nesse contexto, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade da informação elaborada com base no custo de reposição podem ser afetadas e o custo de reposição pode ser mais dispendioso do que algumas outras alternativas. A informação do custo de reposição pode também não ser de compreensão direta, especialmente quando a informação reflete a redução na capacidade de serviços exigida (ver item 7.41).

- 7.48 A informação do custo de reposição é comparável dentro da entidade quando os ativos que fornecem potencial de serviços equivalentes são informados em montantes semelhantes, independentemente de quando tiverem sido adquiridos. Em princípio, entidades diferentes podem evidenciar ativos semelhantes em montantes diferentes porque o custo de reposição é uma medida específica que reflete as oportunidades de substituição que estão disponíveis para a entidade. As oportunidades de substituição podem ser as mesmas ou semelhantes para diferentes entidades do setor público. Quando são diferentes, a vantagem econômica da entidade que é capaz de adquirir o ativo de forma menos dispendiosa é evidenciada nas demonstrações contábeis por meio de valores mais baixos dos ativos e de menor custo de serviços, de modo a ser uma representação fidedigna.

Preço líquido de venda

- 7.49 Preço líquido de venda é o montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.
- 7.50 O preço líquido de venda é diferente do valor de mercado, uma vez que não exige mercado aberto, ativo e organizado ou estimativa de preço em tal mercado e que inclua os gastos para a venda da entidade. Portanto, o preço líquido de venda reflete as restrições na venda e é específico à entidade.
- 7.51 A utilidade potencial de mensurar ativos pelo preço líquido de venda é que o ativo não pode valer menos para a entidade do que o montante que ela poderia obter na venda do ativo. Entre-

tanto, não é apropriado como base de mensuração se a entidade for capaz de utilizar os seus recursos de maneira mais eficiente ao empregar o ativo de outra maneira, por exemplo, ao utilizá-lo na prestação de serviços.

- 7.52 O preço líquido de venda é útil, portanto, quando o emprego mais eficiente para a entidade, sob o ponto de vista dos recursos, for vender o ativo. Esse é o caso quando o ativo não puder fornecer potencial de serviços ou gerar benefícios econômicos ao menos tão valiosos quanto seu preço líquido de venda. O preço líquido de venda pode fornecer informação útil quando a entidade estiver obrigada contratualmente a vender o ativo abaixo do valor de mercado. Pode haver casos em que o preço líquido de venda pode indicar uma oportunidade de negócios.

Custo dos serviços

- 7.53 Não é apropriado quantificar o custo da prestação de serviços pelo preço líquido de venda. Tal abordagem envolveria a utilização do valor de saída como base da despesa evidenciada.

Capacidade operacional

- 7.54 O registro de ativos mantidos para utilização na prestação de serviços ao preço líquido de venda não fornece informação útil para a avaliação da capacidade operacional. O preço líquido de venda demonstra o montante que poderia ser obtido na venda do ativo em vez do valor do potencial de serviços que poderia ser obtido daquele ativo.

Capacidade financeira

- 7.55 Conforme observado anteriormente, a avaliação da capacidade financeira exige informação sobre o montante que seria recebido na venda do ativo. Tal informação é fornecida pela utilização do preço líquido de venda. Entretanto, essa mensuração não é relevante para ativos que podem gerar potencial de serviços mais significativos ao continuar utilizando-os para prestar serviços.

Aplicação das características qualitativas

- 7.56 Conforme indicado no item 7.52, o preço líquido de venda fornece informação relevante somente quando o emprego mais efi-

ciente para a entidade, sob o ponto de vista dos recursos, for vender o ativo. As avaliações do preço líquido de venda podem ser feitas por meio de referência aos mercados ativos onde eles existirem. Para os ativos mais importantes, pode ser possível obter, com custo-benefício razoável, avaliações de profissionais. O preço líquido de venda geralmente fornece informação compreensível.

- 7.57 Na maioria dos casos em que é relevante, o preço líquido de venda cumpre as características qualitativas da representação fidedigna, da verificabilidade e da tempestividade.

Valor em uso

- 7.58 Valor em uso é o valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil.

Adequação do valor em uso

- 7.59 O valor em uso é um valor específico à entidade que reflete o montante que pode ser obtido do ativo por meio da sua operação e de sua alienação ao final da sua vida útil. Como observado no item 7.42, o valor que deriva do ativo é, muitas vezes, maior do que seu custo de reposição – normalmente é, também, maior do que o seu custo histórico. Quando for esse o caso, evidenciar o ativo pelo seu valor em uso é de utilidade limitada, uma vez que, por definição, a entidade é capaz de garantir o potencial de serviços equivalente pelo custo de reposição.
- 7.60 O valor em uso também não é base de mensuração apropriada quando for menor que o preço líquido de venda, já que, nesse caso, o uso mais eficiente do ativo é vendê-lo em vez de continuar a utilizá-lo.
- 7.61 Portanto, o valor em uso é apropriado quando for menor do que o custo de reposição e maior do que o seu preço líquido de venda. Isso ocorre quando não vale a pena substituir o ativo, mas o valor do seu potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos for maior do que o seu preço líquido de

venda. Em tais circunstâncias, o valor em uso representa o valor do ativo para a entidade.

- 7.62 O valor em uso é base de mensuração apropriada para a avaliação de determinados ajustes de redução ao valor recuperável porque é utilizado na determinação do montante recuperável para o ativo ou grupo de ativos.

Custo dos serviços, capacidade operacional e capacidade financeira

- 7.63 Dada a sua complexidade potencial (ver item 7.66), a sua aplicabilidade limitada e o fato de que a sua operacionalização no contexto do setor público para ativos não geradores de caixa envolve, subsidiariamente, a utilização do custo de reposição, em regra, o valor em uso é inapropriado para determinar o custo dos serviços e sua utilidade para avaliações da capacidade operacional é limitada e provavelmente só deve ser significativa em circunstâncias atípicas quando as entidades têm grande número de ativos que não se justifique substituir, mas o seu valor em uso é maior do que o seu preço líquido de venda. Esse pode ser o caso, por exemplo, da descontinuidade da prestação do serviço no futuro, em que os recursos advindos da venda imediata sejam menores do que o potencial de serviços gerado pelos ativos. O valor em uso não envolve uma estimativa do montante líquido que a entidade receberá pela alienação do ativo. Entretanto, a sua aplicabilidade limitada reduz a sua relevância para as avaliações da capacidade financeira.

Aplicação das características qualitativas

- 7.64 Enquanto o valor em uso pode ser utilizado nas avaliações de determinadas perdas por redução ao valor recuperável, a sua relevância para a informação contábil é limitada às circunstâncias delineadas no item 7.61.
- 7.65 A extensão na qual o valor em uso satisfaz as outras características qualitativas depende de como ele for determinado. Em alguns casos, o valor em uso do ativo pode ser quantificado ao se calcular o valor que a entidade pode obter do ativo assumindo a sua utilização continuada. Isso pode se basear nas entradas de caixa futuras relacionadas ao ativo ou nas reduções de custo que

se acumulam para a entidade por meio do controle do ativo. O cálculo do valor em uso leva em consideração o valor temporal do dinheiro e, em princípio, o risco das variações no montante e no cronograma dos fluxos de caixa.

- 7.66 O cálculo do valor em uso pode ser complexo. Os ativos que são empregados nas atividades geradoras de caixa fornecem, muitas vezes, fluxos de caixa juntamente com outros ativos. Nesses casos, o valor em uso pode ser estimado somente ao calcular o valor presente dos fluxos de caixa de grupo de ativos e então fazer a alocação para os ativos individuais.
- 7.67 No setor público, a maioria dos ativos é mantida com o objetivo primordial de contribuir para o fornecimento de serviços em vez da geração de retorno comercial, sendo que tais ativos são referidos como ativos não geradores de caixa. Como o valor em uso normalmente é derivado dos fluxos de caixa esperados, a sua operacionalização em tal contexto pode ser difícil. Pode ser inapropriado calcular o valor em uso com base nos fluxos de caixa esperados porque tal mensuração não seria uma representação fidedigna do valor em uso de tal ativo para a entidade. Portanto, seria necessário utilizar, subsidiariamente, o custo de reposição para fins de elaboração e divulgação da informação contábil.
- 7.68 O método de se determinar o valor em uso reduz a sua representação fidedigna em muitos casos. Afeta também a tempestividade, a comparabilidade, a compreensibilidade e a verificabilidade da informação elaborada com base no valor em uso.

Bases de mensuração para os passivos

- 7.69 Esta seção discute as bases de mensuração para os passivos, não repete toda a discussão sobre os ativos e considera as seguintes bases de mensuração:
- (a) custo histórico;
 - (b) custo de cumprimento da obrigação;
 - (c) valor de mercado;
 - (d) custo de liberação; e
 - (e) preço presumido.

Custo histórico

- 7.70 Custo histórico para o passivo é a importância recebida para se assumir uma obrigação, a qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa, ou ao valor de outra importância recebida à época na qual a entidade incorreu no passivo.
- 7.71 No modelo do custo histórico, as mensurações iniciais podem ser ajustadas para refletir fatores como o acúmulo de juros, o acréscimo de descontos ou a amortização de prêmio.
- 7.72 Quando o valor temporal do passivo é material – por exemplo, quando o prazo de vencimento for significativo – o montante do pagamento futuro é descontado de modo que, quando do reconhecimento inicial do passivo, ele represente o valor do montante recebido. A diferença entre o montante a ser pago no futuro e o valor presente do passivo é amortizada ao longo da vida do passivo, sendo registrada conforme a data do fato gerador.
- 7.73 As vantagens e as desvantagens de se utilizar a base do custo histórico para passivos são semelhantes às aplicadas em relação aos ativos. O custo histórico é apropriado quando os passivos provavelmente forem liquidados nos termos estabelecidos. No entanto, o custo histórico não pode ser aplicado para os passivos que não se originam de transação como, por exemplo, passivo para o pagamento de danos civis. É também improvável que o custo histórico forneça informação relevante quando o passivo decorrer de transação sem contraprestação, uma vez que esta não fornece uma representação fidedigna das demandas sobre os recursos da entidade. Também se torna difícil aplicar o custo histórico aos passivos que podem variar em seu montante como, por exemplo, aqueles relacionados a passivos previdenciários.

Custo de cumprimento da obrigação

- 7.74 Custo de cumprimento da obrigação corresponde aos custos nos quais a entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.
- 7.75 Quando o custo de cumprimento depender de eventos futuros incertos, todos os resultados possíveis devem ser levados em

consideração em sua estimativa, visando refletir todos esses possíveis resultados de forma imparcial.

- 7.76 Quando o cumprimento da obrigação exigir que algum trabalho venha a ser feito (obrigação de fazer) – por exemplo, quando o passivo for para sanar dano ambiental –, os custos relevantes devem corresponder àqueles em que a entidade irá incorrer; pode corresponder ao custo de reparação por conta própria ou por meio de terceiros. Contudo, os custos de contratar um terceiro somente são relevantes quando se tratar da maneira menos onerosa para se liquidar a obrigação.
- 7.77 Quando o cumprimento da obrigação vier a ser realizado por conta própria, o custo de cumprimento da obrigação não deve incluir qualquer ganho, dado que tais ganhos não representam a utilização dos recursos da entidade. Quando o cumprimento for baseado em terceiros, o montante deve incluir, implicitamente, o lucro exigido pelo contratado, já que o valor total cobrado por este é uma demanda por recursos da entidade – isso é consistente com a abordagem para ativos, em que o custo de reposição incluiria o lucro exigido pelo fornecedor, mas nenhum lucro seria incluído no custo de reposição para ativos que a entidade deve substituir por meio de desenvolvimento próprio.
- 7.78 Quando o cumprimento da obrigação não acontecer por período prolongado, os fluxos de caixa devem ser descontados para refletir o valor do passivo na data do relatório.
- 7.79 Geralmente, o custo de cumprimento da obrigação é relevante para mensurar passivos, com exceção das seguintes circunstâncias:
- (a) quando a entidade puder ser dispensada da obrigação em montante menor do que o custo de seu cumprimento, então o custo dessa dispensa é a mensuração mais relevante do ônus do passivo, do mesmo modo que, para o ativo, o preço líquido de venda é mais relevante quando for maior do que o valor em uso; e
 - (b) no caso dos passivos assumidos por determinada importância, o preço presumido (ver itens 7.87 a 7.91) é mais relevante quando for maior que o custo de cumprimento da obrigação e o custo da liberação.

Valor de mercado

- 7.80 Valor de mercado para passivos é o montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e interessadas em transação sob condições normais de mercado.
- 7.81 As vantagens e desvantagens do valor de mercado para os passivos são as mesmas que para os ativos. Tal base de mensuração pode ser adequada, por exemplo, quando o passivo for atribuível a mudanças em determinada taxa, preço ou índice cotado em mercado aberto, ativo e organizado. Entretanto, quando a capacidade para transferir o passivo for restrita e os termos nos quais a transferência puder ser feita não estiverem claros, os casos nos quais os valores de mercado são aplicáveis, mesmo que existam, serão significativamente mais frágeis. Esse é particularmente o caso dos passivos originados das obrigações nas transações sem contraprestação, dado ser improvável que exista mercado aberto, ativo e organizado para tais passivos.

Custo de liberação

- 7.82 O custo de liberação é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito de preço líquido de venda utilizado no contexto dos ativos. O custo de liberação se refere ao montante que corresponde à baixa imediata da obrigação. O custo de liberação é o montante que o credor aceita no cumprimento da sua demanda, ou que terceiros cobrariam para aceitar a transferência do passivo do devedor. Quando há mais de um modo de garantir a liberação do passivo, o custo de liberação é aquele que representa o menor montante – isso é consistente com a abordagem para os ativos, em que, por exemplo, o preço líquido de venda não refletiria o montante que deveria ser recebido na venda a sucateiro, caso o preço maior pudesse ser obtido na venda para o comprador que utilizaria o ativo.
- 7.83 Para alguns passivos, especialmente no setor público, a transferência de passivo é praticamente impossível e, assim, o custo de liberação corresponde ao montante que o credor aceita para o cumprimento da sua demanda. Esse montante é conhecido se

estiver especificado no acordo com o credor – por exemplo, quando o contrato inclui cláusula específica de cancelamento.

- 7.84 Em alguns casos, pode haver evidência do valor pelo qual o passivo poderá ser transferido – por exemplo, no caso do passivo de algumas obrigações por pensões. Transferir o passivo pode ser diferente de celebrar um acordo com a parte que cumprirá a obrigação da entidade ou arcará com todos os custos decorrentes do passivo. Para o passivo ser transferido é necessário que todos os direitos do credor em relação à entidade sejam extintos. Caso esse não seja o efeito do acordo, o passivo da entidade permanece com ela.
- 7.85 Ao se avaliar se o custo de liberação é adequado para mensurar passivos, é necessário considerar se a maneira prevista é uma opção que, na prática, está aberta para entidade, estando ciente de quaisquer consequências da obtenção da liberação como, por exemplo, dano à reputação da entidade.
- 7.86 Assim como o preço líquido de venda é relevante somente quando a alternativa mais eficiente do recurso para a entidade for vender o ativo, o custo de liberação é relevante somente quando a alternativa mais eficiente for buscar a liberação imediata da obrigação. Em especial, quando o custo do cumprimento da obrigação for menor do que o custo de liberação, o primeiro fornece informação mais relevante do que o segundo, mesmo se for viável negociar a liberação da obrigação, conforme os métodos de transferência de passivos previstos no item 7.84.

Preço presumido

- 7.87 O preço presumido é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito do custo de reposição para os ativos. Do mesmo modo que o custo de reposição representa o montante que a entidade pagaria racionalmente para adquirir o ativo, o preço presumido representa o montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente. As transações com contraprestação realizadas em condições normais fornecem evidência do preço presumido – esse não é o caso das transações sem contraprestação.

- 7.88 No contexto da atividade que é realizada visando lucro, a entidade assumirá o passivo somente se o montante pago para assumi-lo for maior do que o custo de cumprimento da obrigação ou que o custo de liberação, isto é, o montante da liquidação. Uma vez que o preço presumido tiver sido aceito pela entidade, a entidade tem a obrigação com o seu credor.
- 7.89 Quando se incorre em passivo pela primeira vez em transação com contraprestação, o preço presumido representa o montante que foi aceito pela entidade para assumi-lo – é razoável considerar que o preço presumido é o valor que a entidade racionalmente aceitaria para assumir um passivo semelhante. Seria cobrado um valor maior caso algumas pressões concorrenciais permitissem fazê-lo, mas não necessariamente um menor. Assim, como o custo de reposição é o valor atual, conceitualmente o preço presumido também é. Existem, contudo, problemas práticos ao se refletir mudanças nos valores das obrigações que são informadas no preço presumido.
- 7.90 Uma consequência de se informar as obrigações do exercício com base no preço presumido é que nenhum ganho é informado à época na qual a obrigação é aceita. O ganho ou a perda é evidenciado nas demonstrações contábeis no período em que ocorre o cumprimento da obrigação (ou liberação), já que corresponde à diferença entre a receita originada e o custo de cumprimento da obrigação.
- 7.91 A entidade pode ter a obrigação potencial que seja maior do que o preço presumido. Caso a entidade tenha que buscar a liberação do contrato, a outra parte no contrato poderá ser capaz de demandar compensação por perdas, bem como o retorno de quaisquer montantes pagos. Contudo, dado que a entidade pode liquidar a obrigação, ela pode evitar tais obrigações adicionais e seria uma representação fidedigna evidenciar a obrigação por valor inferior ao preço presumido – esta é uma situação análoga à situação do ativo que gera benefícios superiores ao custo de reposição. Em tais circunstâncias, como explicado no item 7.42, o custo de reposição (em vez do valor em uso) é a base de mensuração mais relevante.

Capítulo 8 – Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público

Introdução

- 8.1 Este capítulo estabelece os conceitos aplicáveis à apresentação da informação nos RCPGs, inclusive nas demonstrações contábeis dos governos e outras entidades do setor público.
- 8.2 A apresentação das informações nos RCPGs possui ligação com os capítulos 1 a 4 – os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, as necessidades dos usuários, as características qualitativas, as restrições na informação incluída nos RCPGs e a entidade que reporta a informação contábil influenciam as decisões relativas à apresentação das informações. Para a informação evidenciada nas demonstrações contábeis, a apresentação é relacionada também às definições dos elementos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração identificados nos capítulos 5 a 7, por exemplo:
- (a) a definição dos elementos afeta os itens que podem ser apresentados nas demonstrações contábeis;
 - (b) a aplicação dos critérios de reconhecimento afeta a localização da informação; e
 - (c) a seleção das bases de mensuração impacta a informação apresentada nas metodologias de mensuração.

Idioma no qual as demonstrações contábeis e outros RCPGs são divulgados

- 8.3 O idioma (ou idiomas) no qual as demonstrações contábeis e outros RCPGs são divulgados dá suporte à realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e as características qualitativas. Todas as versões traduzidas precisam ser fiéis à versão do idioma original. A versão traduzida é disponibilizada para satisfazer as necessidades dos usuários em referência a:
- (a) dispositivos legais na jurisdição da entidade; e
 - (b) relação custo-benefício da tradução.

Apresentação

- 8.4 A apresentação corresponde à seleção, à localização e à organização da informação que é evidenciada nos RCPGs.

- 8.5 A apresentação visa fornecer informação que contribua com os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e alcança as características qualitativas, enquanto considera as restrições na informação incluída nos RCPGs. As decisões sobre a seleção, a localização e a organização da informação são tomadas em resposta às necessidades dos usuários pela informação sobre os fenômenos econômicos, financeiros e de outra natureza.
- 8.6 O Capítulo 1 explica que os RCPGs compreendem relatórios múltiplos, cada um respondendo mais diretamente a determinados aspectos dos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil ou no alcance dessas informações. Adicionalmente às demonstrações contábeis, os RCPGs fornecem informação relevante, por exemplo, para avaliações do desempenho dos serviços da entidade e a sustentabilidade das suas finanças. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil aplicados à área coberta por determinado relatório orientam as decisões sobre a apresentação daquele relatório.
- 8.7 As decisões sobre a apresentação podem:
- (a) resultar no desenvolvimento de novo RCPG, na movimentação da informação entre os relatórios ou na fusão dos relatórios existentes; ou
 - (b) ser decisões detalhadas sobre a seleção, a localização e a organização da informação no RCPG.

Decisões sobre a apresentação estão interligadas

- 8.8 As decisões sobre a seleção, a localização e a organização da informação estão interligadas e, na prática, provavelmente são consideradas em conjunto. O montante ou o tipo de informação selecionada pode ter implicações sobre se relatório é elaborado em separado ou organizado em quadros ou tabelas separados. As três seções seguintes focam separadamente em cada decisão sobre a apresentação.

Seleção da informação

- 8.9 As decisões sobre a seleção da informação tratam da informação que é evidenciada:
- (a) nas demonstrações contábeis; e

- (b) nos RCPGs que não correspondam às demonstrações contábeis (outros RCPGs).

8.10 Como explica o Capítulo 2, os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil são o de fornecer informação sobre a entidade que seja útil para os usuários dos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. O Capítulo 2 descreve os tipos de informações que os usuários necessitam para satisfazer esses objetivos. Aquela descrição orienta as decisões sobre se determinados tipos de relatórios são necessários. Este capítulo foca na seleção da informação a ser apresentada nos RCPGs, incluindo as demonstrações contábeis e outros relatórios.

Seleção e natureza da informação

Natureza da informação nas demonstrações contábeis

- 8.11 As necessidades de informação dos usuários identificados no Capítulo 2 corroboram a seleção da informação para as demonstrações contábeis. Essas necessidades incluem a informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade para:
- (a) possibilitar aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas por estes recursos na data do relatório;
 - (b) informar as avaliações de questões como se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou de forma eficiente e eficaz para alcançar os seus objetivos na prestação de serviços; e
 - (c) informar as avaliações do desempenho e a liquidez e solvência da entidade.
- 8.12 As demonstrações contábeis podem fornecer também informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual:
- (a) a entidade satisfaz os seus objetivos financeiros;
 - (b) as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e o desempenho da entidade estão em conformidade com os orçamentos aprovados; e
 - (c) a entidade observou a legislação vigente e outros regulamentos que regem a captação e a utilização de recursos públicos.

- 8.13 As demonstrações contábeis não evidenciam de modo abrangente o desempenho dos serviços da entidade. Contudo, a informação nas demonstrações contábeis pode fornecer informação relevante aos aspectos financeiros do desempenho dos serviços, como informação sobre:
- (a) receita, despesa e fluxos de caixa relativos aos serviços; e
 - (b) os ativos e os passivos que orientam as avaliações dos usuários em relação à capacidade operacional da entidade ou aos riscos financeiros que podem impactar no fornecimento do serviço.
- 8.14 Outros relatórios nos RCPGs apresentam informação adicional às demonstrações contábeis. Tal informação poderia, por exemplo, incluir:
- (a) informação sobre a sustentabilidade das finanças públicas da entidade;
 - (b) discussão e análise das demonstrações contábeis; ou
 - (c) informação sobre o desempenho dos serviços.

Informação selecionada para exposição ou evidenciação

- 8.15 A informação é selecionada para exposição ou para evidenciação nos RCPGs. A informação selecionada para exposição comunica mensagens-chave no RCPG, enquanto a informação selecionada para evidenciação torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam os usuários a entenderem a informação exposta. A evidenciação não substitui a exposição.
- 8.16 A repetição da informação no RCPG geralmente precisa ser evitada. Contudo, a mesma informação pode ser tanto exposta como evidenciada. Por exemplo, o montante exposto nas demonstrações contábeis pode ser repetido nas notas explicativas quando tais notas fornecem o detalhamento do total exposto. Do mesmo modo, a mesma informação pode ser apresentada em RCPGs diferentes para tratar diferentes propósitos.

Informação selecionada para exposição

- 8.17 Todos os RCPGs contêm mensagens-chave que são comunicadas, uma vez que todos eles contêm informação exposta. A informação exposta observa um nível conciso e compreensível de modo que os

usuários possam focar nas mensagens-chave apresentadas e não serem distraídos por algum detalhe que, de outra maneira, poderia obscurecer essas mensagens. A informação exposta é destacadamente apresentada utilizando-se técnicas de apresentação apropriadas, como classificações, margens, quadros e gráficos.

- 8.18 Os itens expostos nas demonstrações contábeis fornecem informação sobre questões como, por exemplo, a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação.
- 8.19 A avaliação se o item satisfaz os critérios de reconhecimento é um dos principais mecanismos para se determinar se a informação deve ser exposta no demonstrativo que evidencia a situação patrimonial ou no demonstrativo que evidencia o desempenho das entidades do setor público e/ou divulgada nas notas explicativas ou em outro lugar nos RCPGs. Em outros casos, por exemplo, a demonstração dos fluxos de caixa apoia também o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
- 8.20 O desenvolvimento de requisitos para a exposição das rubricas dos relatórios e os respectivos totais envolve equilibrar a padronização da informação exposta (a qual facilita a compreensibilidade) com a informação que é elaborada para os fatores específicos à entidade. O objetivo tanto dos requisitos da exposição padronizada como da informação específica à entidade é assegurar que a informação necessária para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil esteja disponível para todas as entidades, ao permitir que a informação seja exposta de maneira que reflita a natureza e as operações de entidades específicas.

Informação selecionada para evidenciação

- 8.21 A informação evidenciada deve incluir:
- (a) a base para a informação exposta como, por exemplo, políticas e metodologias aplicáveis;
 - (b) detalhamentos da informação exposta; e
 - (c) itens que compartilham alguns, mas nem todos os aspectos da informação exposta, por exemplo, evidenciações de itens que satisfaçam algumas, mas nem todas as características da defi-

nição de elemento ou evidenciações sobre itens que satisfaçam a definição de elemento, mas não os critérios de reconhecimento. O Capítulo 5 explica quais os outros recursos e outras obrigações que não satisfazem a definição de elementos e que podem ser reconhecidos para contribuir com os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

- 8.22 O nível de detalhe fornecido pela informação exposta contribui para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, desde que não seja excessivo. A informação evidenciada, assim como a informação exposta, é necessária para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
- 8.23 A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis:
- (a) é necessária para a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis;
 - (b) fornece informação que apresenta as demonstrações contábeis no contexto da entidade e o seu ambiente operacional; e
 - (c) geralmente tem relação clara e demonstrável com a informação exposta nas demonstrações contábeis às quais ela pertence.
- 8.24 A informação evidenciada nas notas explicativas pode incluir também:
- (a) os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades);
 - (b) a fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);
 - (c) os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);
 - (d) os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade, por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa

- ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições; e
- (e) a informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.

Princípios aplicáveis à seleção da informação

- 8.25 As decisões sobre qual informação precisa ser exposta e evidenciada envolve considerar:
- (a) os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;
 - (b) as características qualitativas e as restrições das informações contidas nos RCPGs; e
 - (c) os fenômenos econômicos relevantes e outros fenômenos sobre os quais a informação seja necessária.
- 8.26 A seleção da informação contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, uma vez que deve ser aplicada à informação coberta por relatório em particular e fornecer o nível de detalhe apropriado. As decisões sobre a seleção da informação envolvem priorizar e resumir e evita a sobrecarga de informação, a qual reduz a compreensibilidade. Informação em demasia pode dificultar a compreensão das mensagens-chave por parte dos usuários e, conseqüentemente, comprometer a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
- 8.27 Os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, que aplicam as normas e o julgamento profissional, são responsáveis por assegurar que a informação que satisfaça aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e que alcance as características qualitativas fornecidas nos RCPGs.
- 8.28 As decisões sobre a seleção da informação exigem revisão contínua e crítica. A informação identificada para possível seleção é revisada à medida que for desenvolvida e considerada para apresentação, com referência especial à sua relevância, materialidade e custo-benefício, embora todas as características qualitativas e restrições sejam aplicadas às decisões sobre a seleção da

informação. As decisões passadas podem exigir reconsideração porque nova informação pode tornar redundante a informação existente, fazendo com que esses itens não alcancem mais as características qualitativas e/ou as restrições.

- 8.29 Todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas.
- 8.30 Os benefícios para os usuários ao receberem a informação precisam justificar os custos das entidades em coletar e apresentar a informação. Ao se fazer essa avaliação, é importante considerar como os itens individuais impactam o quadro geral apresentado e a natureza da informação apresentada. Os itens que aparentem gerar pouco benefício quando vistos isoladamente, podem contribuir significativamente para o conjunto completo da informação apresentada.
- 8.31 A informação precisa ser apresentada em base suficientemente oportuna para possibilitar aos usuários manter a administração sujeita à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para subsidiar a tomada de decisão por parte dos usuários.
- 8.32 Os RCPGs podem incluir informação adicional derivada de fontes distintas do sistema de informação financeira. As características qualitativas se aplicam a essa informação e a data da entrega dela precisa ser mais próxima possível da data da divulgação das demonstrações contábeis, de modo que seja tempestiva.

Princípios para a seleção da informação para a exposição ou evidenciação

- 8.33 As decisões sobre a exposição e a evidenciação se aplicam tanto às demonstrações contábeis quanto aos outros RCPGs. Os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil são aplicados à área coberta por relatório em particular para orientar a identificação da informação para exposição ou evidenciação. A identificação da informação para exposição e evidenciação em RCPG em particular pode envolver o desenvolvimento de:

- (a) princípios de classificação;
 - (b) lista de tipos gerais de informações que são expostas e de lista semelhante de tipos gerais de informações que são evidenciadas; e/ou
 - (c) listas de informação específica que aqueles que elaboram a informação precisam expor ou evidenciar.
- 8.34 As decisões sobre a seleção da informação a ser exposta e evidenciada são tomadas:
- (a) com referência umas às outras, em vez de estarem isoladas; e
 - (b) para comunicar efetivamente o conjunto integrado de informação.
- 8.35 As decisões sobre a seleção da informação em outros RCPGs são tomadas após considerar, cuidadosamente, a relação dos outros RCPGs com as demonstrações contábeis.

Localização da informação

- 8.36 As decisões sobre a localização da informação são tomadas sobre:
- (a) o local no qual a informação é contida no relatório; e
 - (b) o local no qual o componente do relatório está localizado.
- 8.37 A localização da informação tem impacto sobre a contribuição da informação para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e para o atendimento das características qualitativas. A localização pode afetar a maneira que os usuários interpretam a informação e a comparabilidade da informação. A localização pode ser utilizada para:
- (a) transmitir a importância relativa da informação e as suas conexões com os outros itens da informação;
 - (b) transmitir a natureza da informação;
 - (c) ligar itens de informação diferentes que se combinam para satisfazer a necessidade de um usuário em particular; e
 - (d) distinguir entre a informação selecionada para exposição e a informação selecionada para evidenciação.

Princípios para a alocação da informação entre diferentes relatórios

- 8.38 Os fatores relevantes para as decisões sobre alocar a informação entre as demonstrações contábeis e outros RCPGs incluem:

- (a) *Natureza*: se a natureza da informação – por exemplo, histórica *versus* prospectiva – indica a inclusão da informação no mesmo ou em RCPG diferente em razão das considerações relacionadas a, por exemplo, comparabilidade e/ou compreensibilidade;
- (b) *Especificidade à jurisdição*: se os fatores específicos à jurisdição, como, por exemplo, os dispositivos legais vigentes, especificarem regras acerca da localização da informação; e
- (c) *Conexão*: se a informação adicional considerada precisa ou não estar conectada de modo estreito com a informação já incluída em relatório existente. As conexões entre todas as informações precisam ser avaliadas, não se restringindo somente à conexão entre a informação nova e a já existente.

8.39 Os fatores expostos nos itens 8.36 a 8.38, os quais representam a perspectiva de se adicionar informação ao conjunto de informação já existente, também se aplicam à consideração se o agrupamento da informação existente pode ser aprimorado, o que é discutido na seção sobre a organização da informação.

8.40 Um RCPG específico pode ser necessário quando:

- (a) necessidades adicionais de informação do usuário, não satisfeitas por relatório existente, são identificadas; e
- (b) um RCPG específico para satisfazer essas necessidades é mais adequado ao alcance dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e do cumprimento das características qualitativas do que a inclusão da informação em relatório já existente.

Princípios para a localização da informação dentro do relatório

8.41 O item 8.17 afirma que a informação exposta é destacadamente apresentada utilizando-se técnicas de apresentação apropriadas – a localização é o modo de se alcançar isso. A localização da informação dentro do relatório assegura que a informação exposta tenha o destaque apropriado e não fique obscurecida por informação evidenciada com mais detalhe e extensão.

8.42 A localização da informação nas demonstrações contábeis contribui para representar um panorama financeiro mais abrangente da entidade.

- 8.43 Para as demonstrações contábeis, a informação exposta é mostrada na demonstração apropriada, enquanto as evidenciações encontram-se nas notas explicativas. Distinguir a informação exposta e a informação evidenciada por meio da localização assegura que esses itens, os quais se relacionam diretamente a questões de comunicação, como, por exemplo, os itens da demonstração que evidencia a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, podem ser realçados, com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas.
- 8.44 Para outros RCPGs, a informação exposta pode estar localizada separadamente da informação evidenciada ou no mesmo local, mas difere-se da informação evidenciada e do destaque dado por meio de outra técnica de apresentação.

Organização da informação

- 8.45 A organização da informação trata da disposição, agrupamento e ordenamento da informação, a qual inclui decisões sobre:
- (a) como a informação está disposta no RCPG;
 - (b) a estrutura geral do RCPG.
- 8.46 A organização da informação envolve uma série de decisões incluindo as decisões sobre a utilização de referência cruzada, quadros, tabelas, gráficos, cabeçalhos, numeração e a disposição dos itens dentro de determinado componente de relatório, incluindo decisões sobre a ordem dos itens. A forma na qual a informação está organizada pode afetar a sua interpretação por parte dos usuários.

Natureza da informação relevante para fins de organização

- 8.47 As decisões sobre a organização da informação levam em consideração:
- (a) importantes relacionamentos entre a informação; e
 - (b) se a informação é para exposição ou para evidenciação.

Tipos de relacionamentos

- 8.48 Os relacionamentos importantes incluem, mas não se restringem a:
- (a) aprimoramento;

- (b) similaridade; e
 - (c) propósito comum.
- 8.49 *Aprimoramento*: a informação em determinado lugar no RCPG pode ser aprimorada por meio de informação fornecida em outro local. Por exemplo, o orçamento, a informação prospectiva e do desempenho de serviços aprimoram a informação das demonstrações contábeis. Os quadros e os gráficos podem ser utilizados para aprimorar a compreensão da informação narrativa. Os elos com a informação evidenciada fora dos RCPGs podem aprimorar a compreensibilidade da informação evidenciada pelos RCPGs.
- 8.50 *Similaridade*: a relação de similaridade existe quando a informação evidenciada em um lugar se baseia na informação relatada em outro local nos RCPGs, e a informação ou não foi ajustada ou teve ajustes relativamente menores. Por exemplo, caso a informação do desempenho dos serviços inclua o custo dos serviços, ou o valor dos ativos utilizados em diferentes serviços, pode auxiliar a demonstrar como aqueles totais se relacionam à despesa e aos ativos evidenciados nas demonstrações contábeis. Outro exemplo é a relação entre a despesa total evidenciada no orçamento e o total da despesa evidenciada na demonstração de desempenho. A conciliação ou aproximação, na medida do possível, entre os dois montantes diferentes, pode aprimorar a compreensão dos usuários sobre as finanças da entidade.
- 8.51 *Propósito comum*: o relacionamento de propósito comum existe quando a informação relatada em locais diferentes contribui para os mesmos fins. Um exemplo é quando demonstrações e evidenciações diferentes fornecem informação necessária para avaliações de responsabilização pelos serviços prestados. As informações sobre (a) o custo real e orçado de serviços diferentes, (b) os recursos financeiros e não financeiros utilizados na prestação de serviços diferentes e (c) o fornecimento futuro de serviços diferentes podem ser incluídos em locais diferentes. Para tornar clara a relação entre a informação em locais diferentes, é adequado organizar a informação por intermédio da utilização de técnicas como cabeçalhos e referências.
- 8.52 Podem existir relações entre informações expostas em diferentes:
(a) RCPGs;

- (b) componentes dentro do RCPG;
- (c) partes de um único componente.

Agrupamento da informação

8.53 Os três fatores constantes do item 8.38 da seção sobre localização da informação – natureza, especificidade à jurisdição e conexão – se aplicam também às considerações se o agrupamento da informação existente puder ser aprimorado. As decisões sobre o agrupamento efetivo da informação consideram as conexões entre os conjuntos de informações, a natureza dos diferentes conjuntos de informações e, na extensão apropriada, os fatores específicos à determinada jurisdição.

Princípios aplicáveis à organização da informação

8.54 A organização da informação:

- (a) dá suporte ao alcance dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil; e
- (b) auxilia a informação evidenciada a satisfazer as características qualitativas.

8.55 A organização da informação:

- (a) busca assegurar que as mensagens-chave sejam compreensíveis;
- (b) identifica claramente as relações importantes;
- (c) fornece o destaque apropriado à informação que transmite mensagens-chave; e
- (d) facilita as comparações.

8.56 A informação evidenciada está conectada por meio da utilização de cabeçalhos consistentes, ordem de apresentação e/ou outros métodos apropriados à relação e ao tipo de informação. Quando há conexões com informações evidenciadas fora dos RCPGs é importante que:

- (a) as conexões com a informação proveniente de outras fontes não prejudiquem o alcance das características qualitativas do RCPG; e
- (b) a data de emissão de qualquer informação conectada seja tão próxima quanto possível à data da divulgação das de-

monstrações contábeis, de modo que a informação evidenciada seja tempestiva.

Comparabilidade

8.57 A organização da informação leva em consideração os benefícios da apresentação consistente no decorrer do tempo. A apresentação consistente dá suporte à capacidade dos usuários em entenderem a informação e facilitam o seu acesso. Além disso, auxilia o alcance da característica qualitativa da comparabilidade.

Princípios da organização da informação nas demonstrações contábeis

8.58 A informação exposta nas demonstrações contábeis, usualmente, é organizada em totais e subtotais numéricos. A sua organização fornece um resumo estruturado de tais parâmetros por meio dos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa.

8.59 Nas demonstrações contábeis, algumas relações podem existir entre:

- (a) subconjuntos de montantes expostos ou mudanças nos montantes expostos e o seu impacto nos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
- (b) os diferentes montantes expostos em demonstrações contábeis diferentes, os quais refletem o impacto de determinado evento externo comum ou contribuem juntos para a compreensão de aspecto das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; e
- (c) os montantes expostos e as evidenciações respectivas nas notas explicativas que explicam ou podem, de outra maneira, dar suporte à compreensão dos usuários acerca dos itens expostos.

8.60 A organização da informação nas demonstrações contábeis inclui decisões sobre:

- (a) o tipo e o número de demonstrações;
- (b) o detalhamento dos totais em subcategorias significativas;

- (c) o ordenamento e o agrupamento de itens expostos em cada demonstração;
- (d) a identificação de agregados (aditivos ou subtrativos); e
- (e) a identificação de outra informação para inclusão na demonstração.

8.61 A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis é organizada de modo que as relações com os itens evidenciados nas demonstrações contábeis sejam claras. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

Princípios para a organização da informação em outros RCPGs

8.62 A organização da informação em outros RCPGs, assim como para as demonstrações contábeis, busca assegurar que as mensagens-chave que são transmitidas pela informação exposta são compreensíveis. A apresentação que identifica claramente as relações relevantes aprimora a extensão na qual o relatório:

- (a) satisfaça os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;
- (b) alcance as características qualitativas.

8.63 Conectar informações relacionadas auxilia os usuários a encontrar informações importantes. Algumas informações são mais compreensíveis quando organizadas em gráficos, quadros, tabelas, percentuais ou indicadores-chave de desempenho. Outra informação pode ser representada mais efetivamente de forma narrativa. A organização da informação apoia a compreensão por parte dos usuários acerca das conexões entre as informações no mesmo RCPG.

8.64 A organização da informação facilita as comparações ao tornar mais claro quando determinados itens são semelhantes ou não. A comparabilidade intertemporal é facilitada ao se evitar alterações no modo em que a informação é organizada, para a mesma entidade, ano após ano, a menos que tais mudanças aprimorem a relevância e a compreensibilidade. A comparação entre entidades é facilitada quando diferentes entidades que reportam a informação contábil organizam de maneira semelhante a informação que apresentam.

Disposições Finais

- 1A. Esta estrutura conceitual entra em vigor na data de sua publicação, tendo os seus efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2017.
- 2B. Ficam revogados, a partir de 1º de janeiro de 2017:
- (a) a Resolução CFC n.º 750-1993, publicada no DOU, Seção 1, de 31-12-1993;
 - (b) a Resolução CFC n.º 1.111-2007, publicada no DOU, Seção 1, de 5-12-2007;
 - (c) a Resolução CFC n.º 1.128-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25-11-2008;
 - (d) a Resolução CFC n.º 1.129-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25-11-2008;
 - (e) a Resolução CFC n.º 1.130-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25-11-2008;
 - (f) a Resolução CFC n.º 1.131-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25-11-2008;
 - (g) a Resolução CFC n.º 1.132-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25-11-2008;
 - (h) os arts. 1º, 2º e 3º da Resolução CFC n.º 1.268-2009, publicada no DOU, Seção 1, de 21-12-2009;
 - (i) a Resolução CFC n.º 1.282-2010, publicada no DOU, Seção 1, de 2-6-2010;
 - (j) a Resolução CFC n.º 1.367-2011, publicada no DOU, Seção 1, de 29-11-2011;
 - (k) os arts. 1º e 2º da Resolução CFC n.º 1.437-2013, publicada no DOU, Seção 1, de 2-4-2013;
 - (l) os itens 12(a), 12(b), 12(c), 12(d), 27 e 28 da NBC T 16.6 (R1), publicada no DOU, Seção 1, de 31-10-2014.

Brasília, 23 de setembro de 2016.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 04-10-2016.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 01, de 21 de outubro de 2016 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 23 – *Revenue from Exchange Transaction*, editado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 01 - RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 6
Definições	7 – 28
Transação sem contraprestação	8 – 11
Receita	12 – 13
Especificação	14 – 16
Condição sobre ativos transferidos	17 – 18
Restrição sobre ativos transferidos	19
Essência sobre a forma	20 – 25
Tributo	26 – 28
Análise da entrada de recursos de transação sem contra-	29

prestação	
Reconhecimento do ativo	30 – 43
Controle do ativo	32 – 33
Evento passado	34
Entrada provável de recursos	35
Ativo contingente	36
Contribuição dos proprietários	37 – 38
Componentes de contraprestação e de não contraprestação de transação	39 – 41
Mensuração de ativo no reconhecimento inicial	42 – 43
Reconhecimento da receita proveniente de transação sem contraprestação	44 – 47
Mensuração da receita proveniente de transação sem contraprestação	48 – 49
Obrigação presente reconhecida como passivo	50 – 58
Obrigação presente	51 – 54
Condição sobre o ativo transferido	55 – 56
Mensuração de passivo no reconhecimento inicial	57 – 58
Tributo	59 – 75
Evento tributável	65
Recebimento antecipado de tributo	66
Mensuração de ativo oriundo de transação tributária	67 – 70
Despesa paga por meio do sistema tributário e gasto tributário	71 – 75
Transferência	76 – 105B
Mensuração de ativo transferido	83
Perdão de dívida e assunção de passivo	84 – 87
Multa	88 – 89
Herança	90 – 92
Presente e doação, incluindo bem em espécie	93 – 97
Serviço em espécie	98 – 103
Compromisso de doação	104
Recebimento antecipado de transferência	105
Empréstimo subsidiado	105A – 105B
Divulgação	106 – 125
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente de transações sem contraprestação, exceto para aquelas sem contraprestação que dão

origem à combinação de entidades. Esta norma trata de questões que devem ser consideradas no reconhecimento e na mensuração da receita das transações sem contraprestação.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta as demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização das receitas provenientes de transações sem contraprestação. Esta norma não se aplica à combinação de entidades, que também é uma transação sem contraprestação.

3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

4. (Não convergido).

5. Esta norma trata das receitas provenientes de transações sem contraprestação. A receita originada de transações com contraprestação é discutida na NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação. Embora as receitas recebidas pelas entidades do setor público se originem tanto das transações com contraprestação, quanto das sem contraprestação, a maioria das receitas dos governos e de outras entidades do setor público é derivada, tipicamente, de transações sem contraprestação, como:

(a) tributos; e

(b) transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações.

6. Governos e outras entidades do setor público podem reorganizar o setor público, pela fusão de algumas entidades e pela divisão em outras duas ou mais entidades separadas. A combinação de entidades ocorre quando duas ou mais entidades se combinam para formar uma entidade que reporta. Essas reestruturações não envolvem, geralmente, a compra de uma entidade por outra, mas pode resultar na aquisição de todos os ativos e passivos de uma entidade por outra nova ou já existente. Esta norma não especifica se a combinação de entidades, a qual é uma transação sem contraprestação, dará origem a uma receita ou não.

Definições

7. Os seguintes termos são usados nesta norma com os significados específicos:

Condições sobre ativos transferidos são especificações que determinam que os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo devam ser consumidos pelo recebedor conforme especificado ou os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços devam ser devolvidos ao transferente.

Controle do ativo ocorre quando a entidade pode utilizar ou se beneficiar do ativo em busca de seus objetivos e pode excluir, ou regular, o acesso de outras partes àquele benefício.

Despesas pagas por meio do sistema tributário são os montantes (valores) disponíveis aos beneficiários, independente de pagarem ou não tributos.

Multas (penalidades) são benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pelas entidades do setor público, conforme determinado por tribunal ou por outra entidade com capacidade impositiva legal, como consequência de infração da legislação.

Restrições sobre ativos transferidos são as especificações que limitam ou direcionam os objetivos pelos quais o ativo transferido pode ser utilizado, mas que não especificam que benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros devem ser devolvidos ao transferente se não utilizados conforme especificado.

Especificações sobre ativos transferidos são termos legais ou regulamentares, ou acordo obrigatório, impostos sobre o uso de ativo transferido por entidades externas à entidade que elabora as demonstrações contábeis.

Gastos tributários são as disposições preferenciais da legislação tributária que fornecem benefícios fiscais a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros.

Evento tributável é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, está sujeito à cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo).

Tributos são benefícios econômicos ou potencial de serviços compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de

acordo com a legislação ou outra regulamentação, estabelecidos para gerar receita para o governo. Tributos não incluem multas ou outras penalidades aplicadas em caso de infrações legais.

Transferências são ingressos de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação, diferentes de tributos.

Transação sem contraprestação

8. Em algumas transações está claro que existe a troca de valor aproximadamente igual. Essas transações são com contraprestação e são abordadas na NBC TSP 02.

9. Em outras transações, a entidade recebe recursos sem nada entregar ou entrega valor irrisório em troca. Essas transações são claramente sem contraprestação e estão contempladas nesta norma.

10. Existe outro grupo de transações sem contraprestação nas quais a entidade pode fornecer alguma compensação diretamente em troca dos recursos recebidos, mas tal compensação não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos. Nesses casos, a entidade determina se há combinação de transações com e sem contraprestação, sendo cada componente reconhecido separadamente.

11. Existem também transações adicionais em relação às quais não fica claro, imediatamente, se são transações com ou sem contraprestação. Nesses casos, a avaliação da essência da transação determina se são com ou sem contraprestação. Por exemplo, a venda de bens é normalmente classificada como transação com contraprestação. Se, entretanto, a transação for por preço subsidiado, ou seja, o preço não se iguala a aproximadamente ao valor justo dos bens vendidos, tal transação satisfaz à definição de transação sem contraprestação. Ao se determinar se a essência é de transação com ou sem contraprestação, realiza-se julgamento profissional. Além disso, as entidades podem receber descontos comerciais, descontos por quantidade ou outras reduções no preço cotado dos ativos, por uma série de razões. Essas reduções no preço não significam necessariamente que a transação seja sem contraprestação.

Receita

12. Receita compreende ingressos brutos de benefícios econômicos ou de potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade que reporta a informação, o que representa o aumento na situação patrimonial líquida, com exceção dos aumentos relativos à contribuição dos proprietários. Os montantes arrecadados como agente do governo ou de outra organização governamental ou de terceiros não dão margem ao aumento da situação patrimonial líquida ou da receita do agente. Isso acontece porque o agente não pode controlar o uso ou se beneficiar dos ativos arrecadados na realização de seus objetivos.

13. Quando a entidade reconhece alguns custos relacionados à receita gerada a partir de transações sem contraprestação, a receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos futuros ou de potencial de serviços, e qualquer saída de recursos deve ser reconhecida como custo da transação. Por exemplo, ao se exigir que a entidade incorra em custos de entrega e instalação em relação à transferência de item do imobilizado para outra entidade, aqueles custos devem ser reconhecidos separadamente da receita derivada da transferência do item do imobilizado.

Especificação

14. Ativos podem ser transferidos com a expectativa e/ou concordância de que serão usados de maneira particular e que, portanto, o recebedor atuará ou procederá de maneira particular. Quando a legislação, a regulamentação ou os acordos obrigatórios com partes externas impuserem termos sobre uso de ativos transferidos ao recebedor, esses termos serão especificações conforme definido nesta norma. Uma característica chave das especificações, conforme definido nesta norma, é que a entidade não pode impor uma especificação sobre si mesma, tanto diretamente quanto por meio de entidade controlada.

15. As especificações relativas a ativos transferidos podem ser tanto condições quanto restrições. Enquanto as condições e restrições podem exigir que a entidade use ou consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços de ativo para um fim particular (obrigação de desempenho) no reconhecimento inicial, somente as condições exigem que benefícios econômicos futuros ou o potencial

de serviços sejam devolvidos ao transferente no caso de a especificação ser infringida (obrigação de devolução).

16. As especificações são executáveis por meio de processos legais ou administrativos. Se o termo na legislação, em outras regulamentações ou em outros acordos obrigatórios não for executável, ele não é uma especificação conforme definido por esta norma. As obrigações não formalizadas não são derivadas de especificações. A NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes estabelece os requisitos para o reconhecimento e a mensuração de obrigações não formalizadas.

Condição sobre ativos transferidos

17. As condições sobre ativos transferidos (doravante referidas como condições) exigem que a entidade consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços do ativo conforme especificado ou devolva os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços ao transferente caso as condições sejam descumpridas. Consequentemente, o recebedor incorre em obrigação presente de transferência dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços a terceiros quando inicialmente ganha o controle do ativo sujeito a uma condição. Isso acontece porque o recebedor é incapaz de evitar a saída de recursos, na medida em que se exige o consumo dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços incorporados no ativo transferido na entrega de produtos ou serviços específicos a terceiros ou a entrega de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços ao transferente. Portanto, quando o recebedor inicialmente reconhece o ativo sujeito a uma condição, ele também incorre em passivo.

18. Como conveniência administrativa, o ativo transferido ou outros benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços podem ser devolvidos de modo eficaz pela dedução do montante de outros ativos a serem recebidos relativos à transferência para outras finalidades. Entretanto, a entidade deve reconhecer os montantes brutos em suas demonstrações contábeis, isto é, ela deve reconhecer a redução nos ativos e passivos pela devolução conforme os termos da condição não atendida e deve refletir o reconhecimento de ativos, passivos e/ou receitas pela nova transferência.

Restrição sobre ativos transferidos

19. As restrições sobre ativos transferidos (doravante referidas como restrições) não incluem a exigência de que o ativo transferido, ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, seja devolvido ao transferente se o ativo não for utilizado no modo especificado. Desse modo, a obtenção do controle do ativo sujeito à restrição não impõe sobre o recebedor a obrigação presente de transferir os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços a terceiros quando o controle do ativo é inicialmente obtido. Quando o recebedor infringe uma restrição, o transferente ou outra parte pode ter a opção de buscar pela penalização contra o recebedor, como, por exemplo, levar o assunto para uma corte ou outro tribunal ou por meio de processo administrativo, tal como um ato normativo de ministro do governo ou de outra autoridade. Tais ações podem resultar na exigência do cumprimento da restrição pela entidade ou enfrentamento de penalidade civil ou criminal por desafiar o tribunal ou outra autoridade. Tal penalidade não é incorrida em consequência da aquisição do ativo, mas pela infração da restrição.

Essência sobre a forma

20. Ao determinar se uma especificação é condição ou restrição é necessário que se considere a essência dos termos da especificação e não meramente sua forma. A mera especificação, por exemplo, de que o ativo transferido deva ser consumido no provimento de produtos e serviços a terceiros ou devolvido ao transferente não é, em si só, suficiente para originar um passivo quando a entidade obtém o controle do ativo.

21. Quando decide se uma especificação é condição ou restrição, a entidade considera se a exigência de devolução do ativo ou dos outros benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços é exequível e se seria executada pelo transferente. Se o transferente não puder impor a exigência de devolução do ativo ou dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços, a especificação falha na satisfação da definição de condição e deve ser considerada uma restrição. Se a experiência passada com o transferente indica que este nunca impõe a exigência de devolução do ativo transferido ou dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços quando a infração tiver ocorrido, então o recebedor pode concluir que a especificação

tem forma, mas não a essência de condição, e é, portanto, uma restrição. Se a entidade não tem experiência com o transferente ou não tem especificações previamente infringidas que induziriam o transferente a decidir obrigar a devolução de ativo ou de benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços e não tem nenhuma evidência ao contrário, deveria assumir que o transferente iria fazer cumprir e que, portanto, a especificação satisfaria à definição de condição.

22. A definição de condição impõe sobre o recebedor uma obrigação de desempenho, quer dizer, exige-se que o recebedor consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo transferido conforme especificado ou que devolva o ativo ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços ao transferente. Para satisfazer à definição de condição, a obrigação de desempenho será em essência e não meramente formal e será exigida como consequência da própria condição. O termo em acordo de transferência que obriga a entidade executar uma ação que não tem nenhuma alternativa, exceto a de execução, pode conduzir a entidade a concluir que o termo não é, em essência, uma condição nem restrição. Isso acontece porque nesses casos, os próprios termos de transferência não impõem à entidade destinatária uma obrigação de desempenho.

23. Para satisfazer ao critério de reconhecimento como passivo é necessário que a saída de recursos seja provável e que o desempenho conforme a condição seja exigido e capaz de ser avaliado. Portanto, a condição deve especificar tais questões como a natureza ou a quantidade de produtos e serviços a serem providos ou a natureza dos ativos a serem adquiridos quando apropriado e, se relevante, os períodos dentro dos quais o desempenho deva ocorrer. Além disso, o desempenho deve ser monitorado continuamente pelo transferente, ou em nome dele. Isso acontece, especialmente, quando a especificação estipula a devolução proporcional do valor equivalente do ativo se a entidade desempenhar parcialmente as exigências da condição e a obrigação de devolução tenha sido exequível se falhas significativas de desempenho tenham ocorrido no passado.

24. Em alguns casos, o ativo pode ser transferido sujeito à especificação de devolução ao transferente se evento futuro especificado não ocorrer. Isto pode acontecer quando, por exemplo, o governo nacional fornece recursos à entidade do governo local sujeitos à especificação

de que a entidade arrecade uma contribuição correspondente. Nesses casos, a obrigação de devolução não surge até o momento que se espera que a especificação seja descumprida e o passivo não é reconhecido até que os critérios do reconhecimento tenham sido satisfeitos.

25. Entretanto, os recebedores de ativos transferidos devem considerar se essas transferências são, em essência, recebimento antecipado. Nesta norma, recebimento antecipado refere-se a recursos recebidos previamente aos eventos tributáveis ou ao acordo de transferência se tornar obrigatório. Os recebimentos antecipados originam um ativo e uma obrigação presente em função de o acordo de transferência não ter se tornado ainda obrigatório. Quando tais transferências são de natureza de transação com contraprestação, devem ser tratadas de acordo com a NBC TSP 02.

Tributo

26. Os tributos são a maior fonte de receitas de muitos governos e de outras entidades do setor público. Os tributos estão definidos no item 7. Transferências não compulsórias aos governos e outras entidades do setor público, como doações, não são tributos, embora possam ser resultantes de transações sem contraprestação. O governo arrecada a tributação sobre indivíduos e outras entidades, denominados contribuintes, dentro de sua jurisdição, por meio de seu poder soberano.

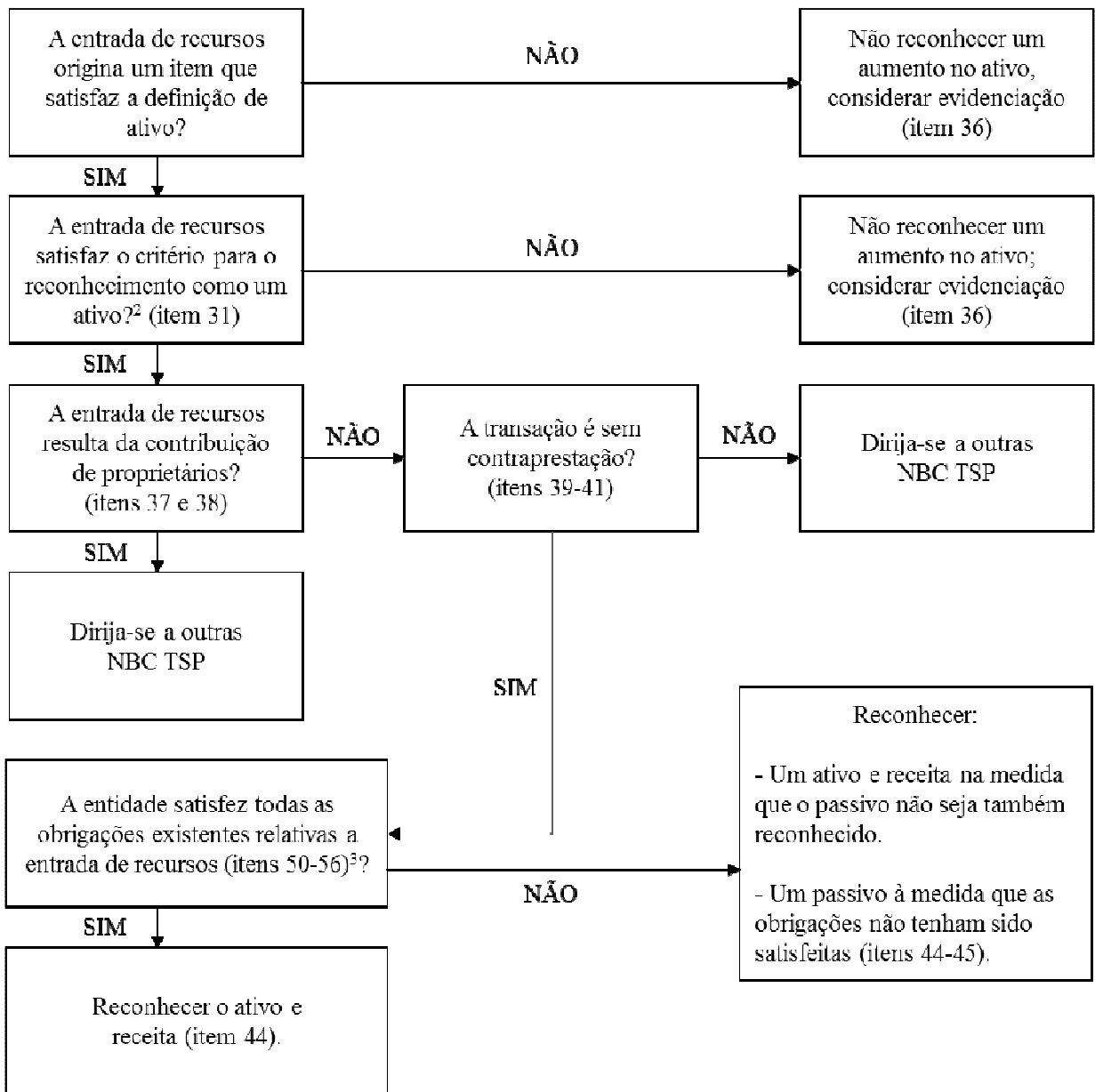
27. Legislação e regulamentações tributárias podem variar significativamente entre jurisdições, mas possuem características comuns. Legislação e regulamentos tributários estabelecem o direito de o governo arrecadar o tributo; identificam a base de cálculo; e estabelecem procedimentos para calcular o tributo a receber e assegurar que o pagamento seja recebido. Também frequentemente exigem que os contribuintes enviem declarações periódicas à entidade governamental que administra o tributo em particular. O contribuinte geralmente fornece detalhes e evidências do nível de atividade sujeita à tributação e o montante de tributos a receber pelo governo. As formas de recebimento dos tributos variam muito, mas são normalmente definidas para assegurar que o governo receba pagamentos regularmente sem recorrer à ação judicial. A legislação tributária geralmente é aplicada e determina penalidades severas aos indivíduos ou às entidades que as infringem.

28. Recebimentos antecipados, sendo montantes recebidos antes do evento tributável, podem também se originar de tributos.

Análise da entrada de recursos de transação sem contraprestação

29. A entidade deve reconhecer o ativo oriundo de transação sem contraprestação quando obtém o controle dos recursos que se enquadram na definição de ativo e satisfazem aos critérios de reconhecimento. Em determinadas circunstâncias, tais como quando o credor perdoa a dívida, a redução do valor contábil do passivo previamente reconhecido pode surgir, em vez do reconhecimento do ativo. Em outros casos, o ganho do controle do ativo pode também trazer consigo obrigações que a entidade deve reconhecer como passivo. As contribuições dos proprietários não geram receitas, portanto, cada transação é analisada e quaisquer contribuições dos proprietários devem ser contabilizadas em separado. Consistente com a abordagem exposta nesta norma, as entidades devem analisar as transações sem contraprestação para determinar que elementos dos relatórios contábeis de propósito geral devem ser reconhecidos em decorrência das transações. O fluxograma a seguir ilustra o processo analítico que a entidade realiza quando existe a entrada de recursos, a fim de determinar se a receita deve ser reconhecida. Esta norma segue a estrutura do fluxograma. As exigências para o tratamento das transações são expostas nos itens seguintes.

Ilustração da análise da entrada de recursos



1. O fluxograma é ilustrativo e não substitui as NBCs TSP. Ele é fornecido como auxílio para a interpretação desta norma.
2. Em certas circunstâncias, como quando o credor perdoa um passivo, a redução no valor contábil do passivo reconhecido previamente pode surgir. Nesses casos, em vez de reconhecer o ativo a entidade reduz o valor contábil do passivo.
3. Ao determinar se a entidade satisfaz todas as obrigações presentes, a aplicação da definição de “condições sobre o ativo transferido” e os critérios para reconhecer o passivo devem ser considerados.

Reconhecimento do ativo

30. O ativo é definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL como um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

31. A entrada de recursos de transação sem contraprestação que se enquadre na definição de ativo deve ser reconhecida como ativo quando e somente quando:

- (a) for provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;
- (b) o valor justo do ativo puder ser mensurado de maneira confiável.

Controle do ativo

32. A capacidade de privar ou de regular o acesso de outros aos benefícios do ativo é elemento essencial de controle que distingue o ativo da entidade daqueles bens públicos aos quais todas as entidades têm acesso e que deles se beneficiam. No setor público, os governos e outras entidades do setor público exercem o papel regulador sobre certas atividades, como, por exemplo, as instituições financeiras ou fundos de pensão. Esse papel regulador não significa, necessariamente, que tais itens regulados satisfaçam à definição de ativo do governo ou aos critérios para o reconhecimento como ativo nos relatórios contábeis de propósito geral do governo que regula tais ativos.

33. O anúncio da intenção de transferir recursos para entidade do setor público não é, por si só, suficiente para se identificarem os recursos como controlados pelo receptor. Por exemplo, se uma escola pública fosse destruída por incêndio florestal e o governo anuncia a sua intenção de transferir recursos para reconstruí-la, a escola não reconheceria a entrada de recursos (a receber) no momento do anúncio. Nas circunstâncias em que o acordo de transferência seja exigido antes que os recursos possam ser transferidos, o receptor não deve identificar os recursos como controlados até o momento em que o acordo se torne obrigatório, porque o receptor não pode privar ou regular o acesso do transferidor aos recursos. Em muitos casos, a entidade deve constatar a exequibilidade de seu controle sobre os recursos antes que possa reconhecer o ativo. Se a entidade não dispõe de rei-

vindicação exigível sobre os recursos, ela não pode privar ou regular o acesso do transferidor àqueles recursos.

Evento passado

34. As entidades do setor público normalmente obtêm ativos dos governos, de outras entidades, incluindo contribuintes, ou ainda pela compra ou produção deles. Desse modo, o evento passado que origina o controle do ativo pode ser compra, evento tributável ou transferência. As transações ou os eventos previstos para ocorrer no futuro não geram ativos por si próprios, por exemplo, a intenção de arrecadar a tributação não é evento passado que gere ativo, sob a forma de direito, sobre o contribuinte.

Entrada provável de recursos

35. A entrada de recursos é provável quando houver mais probabilidade de que ocorra do que não. A entidade fundamenta tal determinação em sua experiência anterior com tipos similares de fluxos de recursos e em suas expectativas a respeito do contribuinte ou do transferidor. Por exemplo, quando o governo concorda em transferir fundos à entidade do setor público; o acordo for obrigatório; e o governo possuir histórico de transferência de recursos contratados, é provável que a entrada ocorra, apesar de os fundos não terem sido transferidos na data de encerramento contábil.

Ativo contingente

36. O item que possua características essenciais de ativo, mas que não satisfaça ao critério para o reconhecimento pode justificar sua evidenciação em notas explicativas como ativo contingente (ver a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

Contribuição dos proprietários

37. Para a transação se qualificar como contribuição dos proprietários, é necessário que ela satisfaça às características identificadas na definição da NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. Ao determinar se a transação satisfaz à definição de contribuição dos proprietários, a essência preferivelmente à forma da transação é considerada. O item 38 indica a

forma que as contribuições dos proprietários podem assumir. Se, apesar da forma da transação, a essência for claramente aquela de empréstimo ou outro tipo de passivo ou de receita, a entidade deve reconhecê-la como tal e deve realizar evidenciação apropriada em notas explicativas às demonstrações contábeis, se ela apresentar materialidade.

38. A contribuição dos proprietários pode ser evidenciada, por exemplo, por meio de:

(a) designação formal da transferência pelo transferidor ou por entidade controladora do transferidor como formadora do patrimônio líquido disponibilizada ao recebedor, antes da contribuição ocorrer ou no momento desta;

(b) acordo formal, em relação à contribuição, estabelecendo ou aumentando a participação financeira existente no patrimônio líquido do recebedor, a qual pode ser vendida, transferida ou resgatada; ou

(c) emissão, relacionada à contribuição, de instrumentos patrimoniais que possam ser vendidos, transferidos ou resgatados.

Componentes de contraprestação e de não contraprestação de transação

39. Os itens 40 e 41 abordam as circunstâncias em que a entidade obtém o controle dos recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, à exceção de contribuições de proprietários.

40. O item 11 da NBC TSP 02 define transações com e sem contraprestação, e o item 10 desta norma observa que a transação pode incluir dois componentes, um componente com contraprestação e outro sem contraprestação.

41. Quando o ativo é adquirido por meio de transação que possui um componente com e sem contraprestação, a entidade deve reconhecer o componente com contraprestação de acordo com os princípios e as exigências da NBC TSP 02. O componente sem contraprestação deve ser reconhecido de acordo com os princípios e exigências desta norma. Ao determinar se a transação possui componentes com e sem contraprestação identificáveis, realiza-se o julgamento profissional. Quando não for possível distinguir componentes com contraprestação e sem contraprestação em separado, a transação é tratada como sem contraprestação.

Mensuração de ativo no reconhecimento inicial

42. O ativo adquirido por meio de transação sem contraprestação deve ser mesurado inicialmente pelo seu valor justo na data de aquisição.

43.(Não convergido).

Reconhecimento da receita proveniente de transação sem contraprestação

44. A entrada de recursos de transação sem contraprestação reconhecida como ativo deve ser reconhecida como receita, exceto na medida em que o passivo também seja reconhecido em decorrência da mesma entrada de recursos.

45. Na medida em que a entidade satisfaça à obrigação presente reconhecida como passivo em relação à entrada de recursos de transação sem contraprestação reconhecida como ativo, ela deve reduzir o valor contábil do passivo reconhecido e reconhecer o montante de receita equivalente àquela redução.

46. Quando a entidade reconhece o aumento na situação patrimonial líquida em consequência de transação sem contraprestação, ela deve reconhecer a receita. Se ela reconheceu o passivo em relação à entrada de recursos derivados de transações sem contraprestação, quando o passivo for subsequentemente reduzido, em função de o evento tributável ter ocorrido ou a condição ter sido satisfeita, ela deve reconhecer a receita. Se a entrada de recursos satisfaz à definição de contribuição dos proprietários, ela não deve ser reconhecida como passivo ou receita.

47. O momento do reconhecimento da receita é determinado pela natureza das condições e do seu atendimento. Por exemplo, se uma condição especifica que a entidade deve prover bens ou serviços a terceiros ou devolver os recursos não utilizados para o transferente, a receita deve ser reconhecida quando bens são providos ou serviços são prestados.

Mensuração da receita proveniente de transação sem contraprestação

48. A receita de transação sem contraprestação deve ser mensurada pelo montante do acréscimo na situação patrimonial líquida reconhecida pela entidade.

49. Quando, como resultado de transação sem contraprestação, a entidade reconhecer um ativo, ela também deve reconhecer a receita equivalente ao montante do ativo mensurado de acordo com o item 42, a menos que também se exija o reconhecimento do passivo. Quando se exige o reconhecimento do passivo, ele deve ser mensurado de acordo com as exigências do item 57, e o montante do acréscimo na situação patrimonial líquida, se houver, deve ser reconhecido como receita. Quando o passivo for subsequentemente reduzido, em função da ocorrência de evento tributável ou do cumprimento da condição, o montante da redução no passivo deve ser reconhecido como receita.

Obrigação presente reconhecida como passivo

50. A obrigação presente derivada de transação sem contraprestação que se enquadre na definição de passivo deve ser reconhecida como passivo quando e somente quando:

(a) for provável que a saída de recursos que incorpora benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; e

(b) estimativa confiável do montante das obrigações puder ser realizada.

Obrigação presente

51. A obrigação presente é o dever de agir ou realizar de determinada forma e pode originar um passivo relativo a qualquer transação sem contraprestação. As obrigações presentes podem ser impostas por determinações na legislação, em outras regulamentações ou acordos obrigatórios que estabelecem as bases de transferências. Podem se originar do ambiente normal de operações, tal como o reconhecimento de recebimentos antecipados.

52. Em muitos casos, os tributos são arrecadados e os ativos são transferidos às entidades do setor público em transações sem contraprestação conforme legislação, regulamentações ou outros acordos obrigatórios que impõem especificações para que sejam utilizados em finalidades específicas. Por exemplo:

(a) (não convergido);

(b) transferências, estabelecidas por acordo obrigatório que inclui condições:

- (i) do governo federal para governos estaduais ou municipais;
- (ii) de governos estaduais para governos municipais;
- (iii) de governos para outras entidades do setor público;
- (iv) para agências governamentais que são criadas pela legislação ou por outras regulamentações a fim de executar funções específicas com autonomia operacional, tais como autoridades estatutárias ou conselhos ou autoridades regionais;
- (v) de agências doadoras para governos ou outras entidades do setor público.

53. No curso normal das operações, a entidade pode aceitar recursos antes da ocorrência de evento tributável. Em tais circunstâncias, o passivo de montante equivalente àquele do recebimento antecipado deve ser reconhecido até que o evento tributável ocorra.

54. Se a entidade recebe recursos antes da existência de acordo obrigatório de transferência, ela deve reconhecer o passivo pelo recebimento antecipado até o momento em que o acordo se torne obrigatório.

Condição sobre o ativo transferido

55. Condições sobre o ativo transferido podem dar origem a uma obrigação presente no reconhecimento inicial, a qual deve ser reconhecida em conformidade com o item 50.

56. Especificações estão definidas no item 7. Os itens 14 a 25 fornecem orientações para identificar se uma especificação é uma condição ou uma restrição. A entidade deve analisar todas e quaisquer especificações vinculadas à entrada de recursos, para determinar se essas especificações impõem condições ou restrições.

Mensuração de passivo no reconhecimento inicial

57. O montante reconhecido como passivo deve ser a melhor estimativa do montante necessário para liquidar a obrigação presente na data da apresentação das demonstrações contábeis.

58. A estimativa deve levar em consideração os riscos e as incertezas que cercam os eventos que fazem com que o passivo seja reconhecido. Quando o valor do dinheiro no tempo é material, o passivo

deve ser mensurado pelo valor presente que se espera ser necessário para liquidar a obrigação. Essa exigência está de acordo com os princípios estabelecidos na NBC TSP 03.

Tributo

59. A entidade deve reconhecer o ativo em relação a tributos quando o evento tributável ocorre e os critérios de reconhecimento do ativo forem satisfeitos.

60. Os recursos oriundos dos tributos satisfazem à definição de ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de evento passado (evento tributável) e espera receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços daqueles recursos. Os recursos oriundos dos tributos satisfazem aos critérios para o reconhecimento como ativo quando for provável que a entrada dos recursos ocorra e que o seu valor justo possa ser mensurado de maneira confiável. O grau de probabilidade atrelado à entrada de recursos é determinado com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, o que inclui, mas não está limitado à evidenciação do fato gerador pelo contribuinte.

61. A receita tributária deve ser reconhecida somente para o governo que instituiu o tributo e, não, para outras entidades. Por exemplo, os tributos pagos ao agente arrecadador devem ser reconhecidos como do governo que os instituiu e, não, como do agente arrecadador. Além disso, apesar de cada ente possuir uma competência tributária específica, pode ocorrer de o produto da arrecadação não necessariamente pertencer a ele em sua totalidade. Nesses casos, o ente arrecadador/transferidor deverá reconhecer o ativo e a receita pela tributação, bem como redução de ativo e despesa pela respectiva transferência ao ente recebedor, que por sua vez deve reconhecer ativos e receita pela transferência.

62. Os tributos não satisfazem à definição de “contribuição dos proprietários” porque o pagamento dos tributos não dá aos contribuintes o direito de receber distribuição dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços pela entidade durante sua vida ou à distribuição de qualquer excesso de ativos sobre passivos no caso de o governo ser extinto. O pagamento dos tributos também não proporciona aos contribuintes o direito de propriedade sobre o governo que possa ser vendido, trocado, transferido ou resgatado.

63. Os tributos satisfazem à definição de “transação sem contraprestação” porque o contribuinte transfere recursos ao governo, sem receber valor aproximadamente igual de modo direto em troca. Enquanto o contribuinte pode se beneficiar de uma variedade de políticas sociais estabelecidas pelo governo, estas não são fornecidas diretamente em troca como compensação pelo pagamento dos tributos.

64. (Não convergido).

Evento tributável

65. Espécies similares de tributos são arrecadadas em diversas jurisdições. A entidade deve analisar a legislação tributária de sua própria jurisdição para determinar qual é o evento tributável para cada um dos vários tributos arrecadados. A menos que seja especificado de outro modo na legislação ou em outras regulamentações, é provável que o evento tributável seja:

(a) para o tributo sobre a renda, o ganho de renda tributável pelo contribuinte durante o período de tributação;

(b) para o tributo sobre o valor adicionado, a realização de atividade tributável pelo contribuinte durante o período tributável;

(c) para o tributo sobre bens e serviços, a compra ou a venda de produtos e serviços tributáveis durante o período tributável;

(d) para os tributos alfandegários, o movimento de bens ou serviços tributáveis por meio das fronteiras alfandegárias;

(e) para os tributos sobre as heranças, a morte da pessoa que possui propriedades tributáveis;

(f) para os tributos sobre a propriedade, a passagem da data na qual o tributo é lançado, ou do período que o tributo é lançado, se periodicamente.

Recebimento antecipado de tributo

66. Consistente com as definições de “ativos”, “passivos” e as exigências do item 59, os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do evento tributável devem ser reconhecidos como ativo e passivo (recebimentos antecipados) porque o evento que origina o direito da entidade aos tributos não ocorreu e o critério para o reconhecimento da receita tributária não foi satisfeito (ver item 59), apesar de a entidade já ter recebido os recursos. Os recebimentos antecipados relati-

vos a tributos não são, em essência, diferentes de outros recebimentos antecipados. Desse modo, o passivo deve ser reconhecido até que o evento tributável ocorra. Quando o evento tributável ocorrer, o passivo deve ser baixado e a receita deve ser reconhecida.

Mensuração de ativo oriundo de transação tributária

67.O item 42 exige que os ativos oriundos de transações tributárias sejam mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. Os ativos oriundos de transações tributárias devem ser mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para a entidade. As entidades devem desenvolver políticas contábeis em conformidade com as exigências do item 42 para a mensuração dos ativos oriundos de transações tributárias. As políticas contábeis para a estimativa desses ativos devem levar em consideração tanto a probabilidade de que os recursos oriundos de transações tributárias fluam para o governo quanto o valor justo dos ativos resultantes.

68.Quando há separação entre o momento do evento tributável e a arrecadação dos tributos, as entidades podem mensurar de forma confiável os ativos oriundos de transações tributárias utilizando, por exemplo, modelos estatísticos baseados no histórico da arrecadação do tributo específico em períodos anteriores. Esses modelos devem incluir considerações sobre o momento dos recebimentos em caixa de contribuintes, as declarações realizadas pelos contribuintes e o relacionamento da tributação a receber com outros eventos na economia. Os modelos de mensuração devem também levar em consideração outros fatores, tais como:

(a) a legislação tributária permite aos contribuintes um período maior para prestar informação em relação aquele permitido ao governo para a publicação de suas demonstrações contábeis de propósito geral;

(b) os contribuintes não prestam informações tempestivamente;

(c) a atribuição de valor a ativos não monetários para fins de avaliação tributária;

(d) as complexidades na legislação tributária que exigem períodos prolongados para avaliação de tributos devidos por certos contribuintes;

(e) a possibilidade dos custos financeiros e políticos derivados da aplicação rigorosa da legislação tributária e da arrecadação de todos os

tributos legalmente devidos ao governo poderem ser compensados pelos benefícios recebidos;

(f) a legislação tributária permite aos contribuintes diferir o pagamento de certos tributos;

(g) a variedade de circunstâncias específicas de tributos e jurisdições individuais.

69. A mensuração dos ativos e receita oriundos de transações tributárias com o uso de modelos estatísticos pode resultar no montante presente de ativos e receita reconhecidos ser diferente daquele em períodos subsequentes como devidos por contribuintes em relação ao período atual. Revisões de estimativas devem ser realizadas.

70. Em alguns casos os ativos oriundos de transações tributárias e a respectiva receita não podem ser mensurados de maneira confiável até determinado momento após a ocorrência do evento tributável. Isso pode ocorrer se a base tributária for volátil e se a estimativa confiável não for possível. Em muitos casos, os ativos e a receita podem ser reconhecidos no período subsequente à ocorrência do evento tributável. Entretanto, existem circunstâncias excepcionais quando diversos períodos se passam antes que o evento tributável resulte em entrada de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços que satisfaça à definição de ativo e ao critério para o reconhecimento como ativo. Por exemplo, podem ser necessários diversos anos para que se determine e mesure, de modo confiável, o montante de tributo devido sobre a herança relativa a um grande espólio, porque ele contém um número de antiguidades e de obras de artes valiosas que demandam avaliação de especialistas. Consequentemente, o critério de reconhecimento pode não ser satisfeito até que o pagamento seja recebido ou que seja considerado a receber.

Despesa paga por meio do sistema tributário e gasto tributário

71. A receita tributária deve ser determinada pelo seu montante bruto. Não deve ser reduzida pelas despesas pagas por meio do sistema tributário.

72. Em algumas jurisdições, o governo utiliza o sistema tributário como um método conveniente de pagamento de benefícios aos contri-

buintes que seriam, de outra maneira, pagos utilizando-se outros meios de pagamento, tais como depósito direto do montante na conta bancária do contribuinte. Por exemplo, o governo pode pagar parte dos prêmios de seguro de saúde dos seus residentes, para encorajar a aceitação de tal seguro, tanto pela redução do passivo tributário do indivíduo ou pagando um montante diretamente à companhia de seguros. Nesses casos, o montante é devido independentemente de o indivíduo pagar tributos. Consequentemente, esse montante é despesa para o governo e deve ser reconhecido separadamente na demonstração de desempenho. A receita tributária deve ser acrescida pelo montante de quaisquer dessas despesas pagas por meio do sistema tributário.

73. Os gastos tributários não devem compor o montante das receitas tributárias.

74. Na maioria de jurisdições, os governos utilizam o sistema tributário para encorajar certos comportamentos financeiros e para desestimular outros. Por exemplo, em algumas jurisdições, é permitido que os contribuintes deduzam os gastos com saúde da base de cálculo da tributação sobre a renda. Esses tipos de benefícios estão disponíveis somente para os contribuintes. Se a entidade (incluindo pessoa física) não paga tributos, ela não pode se beneficiar. Esses tipos de benefícios são chamados gastos tributários. Os gastos tributários são receitas perdidas, não despesas, e não originam entradas ou saídas de recursos, quer dizer, elas não originam ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante.

75. A distinção essencial entre despesas pagas por meio do sistema tributário e gastos tributários é que, para as despesas pagas por meio do sistema tributário, o montante está disponível aos recebedores, independentemente do fato deles pagarem tributos ou de se utilizarem de mecanismo particular para pagar seus tributos. A compensação entre a receita tributária e as despesas pagas por meio do sistema tributário não é permitida.

Transferência

76. A entidade deve reconhecer o ativo em relação às transferências quando os recursos transferidos satisfizerem à definição e ao critério para o reconhecimento como ativo, sujeito ao item 98.

77. Para fins desta norma, as transferências incluem subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações. Todos esses itens apresentam o atributo comum de transferência de recursos de uma entidade a outra sem fornecer valor aproximadamente igual em troca e de não serem tributos, conforme definido nesta norma.

78. As transferências satisfazem à definição de ativo quando a entidade controla os recursos em decorrência de evento passado (transferência) e espera receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços desses recursos. As transferências satisfazem aos critérios de reconhecimento como ativo quando for provável que a entrada dos recursos ocorra e que o seu valor justo possa ser mensurado de maneira confiável. Em determinadas circunstâncias, tais como quando o credor perdoa o passivo, pode originar a redução no valor contábil do passivo reconhecido anteriormente. Nesses casos, em vez de se reconhecer o ativo como resultado da transferência, a entidade reduz o valor contábil do passivo.

79. A entidade obtém o controle dos recursos transferidos tanto quando os recursos tiverem sido transferidos a ela, quanto a entidade possuir reivindicação exequível contra o transferidor. Muitos acordos de transferência de recursos se tornam vinculados às partes antes que a transferência dos recursos ocorra. Entretanto, às vezes, a entidade promete transferir recursos, mas não o faz. Consequentemente, somente quando a reivindicação é exequível e a entidade avalia que seja provável que a entrada de recursos ocorra é que ativos, passivos e/ou receitas devem ser reconhecidos. Até esse momento, a entidade não pode privar ou regular o acesso de terceiros aos benefícios dos recursos propostos para transferência.

80. Transferências de recursos que satisfaçam à definição de “contribuição dos proprietários” não devem originar receita. Os acordos que especificam que o provedor de recursos tenha direito à distribuição de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços durante a vida do recebedor, ou distribuição de quaisquer excessos de ativos sobre passivos no caso de o recebedor ser extinto ou adquira participação financeira no recebedor a qual possa ser vendida, trocada, transferida ou resgatada, são, em essência, acordos de realização de contribuição dos proprietários.

81. Transferências satisfazem à definição de “transação sem contraprestação” porque o transferidor fornece recursos ao recebedor sem que este forneça valor aproximadamente igual, diretamente em troca. Se o acordo estipula que o recebedor deva fornecer valor aproximadamente igual em troca, ele não é de transferência, mas contrato de transação com contraprestação que deve ser contabilizado de acordo com a NBC TSP 02.

82. A entidade analisa todas as especificações contidas em acordos de transferência para determinar se ela incorre em passivo quando aceita os recursos transferidos.

Mensuração de ativo transferido

83. Segundo as exigências do item 42, os ativos transferidos devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. As entidades desenvolvem políticas contábeis para o reconhecimento e mensuração dos ativos que são consistentes com as demais NBCs TSP.

Perdão de dívida e assunção de passivo

84. Os credores, algumas vezes, renunciam ao direito de cobrar a dívida de entidade do setor público, cancelando-a efetivamente. Por exemplo, o governo federal pode cancelar empréstimo devido por governo municipal. Em tais circunstâncias, o governo municipal reconhece o aumento da sua situação patrimonial líquida porque o passivo previamente reconhecido é extinto.

85. As entidades devem reconhecer a receita em relação ao perdão de dívidas quando a dívida anterior não satisfaça mais à definição de passivo ou ao critério para o reconhecimento como passivo, desde que o perdão de dívida não satisfaça à definição de contribuição dos proprietários.

86. Quando a entidade controladora perdoa a dívida de entidade totalmente controlada ou assume seus passivos, a transação pode ser contribuição dos proprietários, conforme descrito nos itens 37 e 38.

87. A receita originada de dívidas perdoadas é mensurada pelo valor contábil destas.

Multa

88. Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber por entidade do setor público, de indivíduo ou de outra entidade, conforme determinado por tribunal ou outra entidade com capacidade de fazer cumprir a lei, em consequência da infração, por indivíduo ou por outra entidade, das exigências da legislação ou de outras regulamentações. Os governos e outras entidades do setor público detêm a capacidade de aplicar multas aos indivíduos transgressores da lei. Nesses casos, o indivíduo tem, normalmente, a chance de pagar a multa ou de se defender perante o tribunal. Quando o réu faz acordo com promotor de justiça que determina o pagamento da penalidade em substituição ao julgamento, o pagamento deve ser reconhecido como multa.

89. As multas normalmente exigem que a entidade transfira um montante fixo de dinheiro para o governo e não impõem ao governo quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo. Desse modo, as multas devem ser reconhecidas como receita quando o valor a receber satisfizer à definição e ao critério para o reconhecimento como ativo conforme o item 31. De acordo com o item 12, quando a entidade arrecada multas por meio de agente arrecadador, a multa não deve ser receita do agente. Os ativos oriundos de multas devem ser mensurados pela melhor estimativa da entrada de recursos para a entidade.

Herança

90. A herança é a transferência realizada de acordo com os dispositivos do testamento da pessoa falecida. O evento passado que dá origem ao controle dos recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços para a herança ocorre quando a entidade detém a reivindicação exequível, por exemplo, sobre o falecimento do *de cuius*, ou na transmissão do formal de partilha, dependendo da legislação.

91. As heranças que satisfaçam à definição de ativo devem ser reconhecidas como ativo e receita quando for provável que o benefício econômico futuro ou o potencial de serviços fluirá para a entidade e que o valor justo do ativo puder ser mensurado de modo confiável. A de-

terminação da probabilidade de entrada de benefícios econômicos futuros ou de potencial de serviços pode ser problemática se um período de tempo decorre entre o falecimento do *de cuius* e o recebimento de quaisquer ativos pela entidade. A entidade deve determinar se a propriedade da pessoa falecida é suficiente para satisfazer a todas as reivindicações sobre ela e todos os herdeiros. Se o testamento é disputado, isso também afeta a probabilidade de os ativos fluírem para a entidade.

92. O valor justo dos ativos da herança é determinado da mesma maneira que para presentes e doações, conforme descrito no item 97. Em jurisdições onde as propriedades do falecido estão sujeitas à tributação, a autoridade tributária já pode ter determinado o valor justo do ativo herdado pela entidade, e esse montante pode estar disponível à entidade. Heranças devem ser mensuradas pelo valor justo dos recursos recebidos ou a receber.

Presente e doação, incluindo bem em espécie

93. Os presentes e as doações são transferências voluntárias de ativos incluindo dinheiro ou outros ativos monetários, bens e serviços em espécie que a entidade preste para outra, normalmente livres de especificações. O transferidor pode ser entidade ou indivíduo. Para presentes e doações em dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie, o evento passado que origina o controle dos recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços é normalmente o recebimento do presente ou da doação.

94. Os bens em espécie são ativos tangíveis transferidos para a entidade em transação sem contraprestação, sem cobrança, mas que pode estar sujeita a especificações. A assistência externa fornecida por organizações de desenvolvimento multilaterais ou bilaterais frequentemente inclui componente de bens em espécie.

95. Os presentes e as doações devem ser reconhecidos como ativo e receita quando for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para a entidade e que o valor justo dos ativos possa ser mensurado de maneira confiável. Com presentes e doações, o ato de presentear ou de doar e a transferência do título jurídico são frequentemente simultâneos. Em tais circunstâncias, não há dúvida quanto ao fluxo dos benefícios econômicos futuros para a entidade.

96. Os bens em espécie devem ser reconhecidos como ativo quando são recebidos ou quando existe acordo obrigatório para o recebimento de tais bens. Se os bens em espécie são recebidos sem condições atreladas, a receita deve ser reconhecida imediatamente. Se condições estão atreladas, o passivo deve ser reconhecido e, na medida em que as condições são satisfeitas, o passivo deve ser reduzido e a receita deve ser reconhecida.

97. No reconhecimento inicial, presentes e doações, incluindo bens em espécie, devem ser mensurados por seu valor justo na data de aquisição, que pode ser verificado pela referência a mercado ativo, ou por meio de avaliação. A avaliação do valor do ativo é normalmente realizada por profissional do ramo que detenha qualificação reconhecida e relevante. Para muitos ativos, o valor justo é prontamente verificável pela referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, os preços correntes de mercado podem ser usualmente obtidos para terrenos, edifícios não especializados, veículos e diversos tipos de instalações e equipamentos.

Serviço em espécie

98. A entidade pode, mas não é obrigada, reconhecer os serviços em espécie como receita e como ativo.

99. Os serviços em espécie são serviços fornecidos pelos indivíduos às entidades do setor público em transação sem contraprestação. Esses serviços satisfazem à definição de ativo porque a entidade controla o recurso do qual se espera que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para ela. Entretanto, esses ativos são consumidos imediatamente e uma transação de igual valor deve ser também reconhecida para refletir o consumo desses serviços em espécie. Por exemplo, a escola pública que recebe serviços voluntários de professores substitutos, cujo valor justo do serviço possa ser mensurado de maneira confiável, pode reconhecer o aumento de ativo e receita e a redução de ativo e despesa. Em muitos casos, a entidade deve reconhecer a despesa pelo consumo de serviços em espécie. Entretanto, os serviços em espécie também podem ser utilizados para construir um ativo. Nesse caso, o montante reconhecido relativo aos serviços em espécie deve ser incluído no custo do ativo que está sendo construído.

100. As entidades do setor público podem receber serviços em espécie de modo voluntário ou não, operados no interesse público, como, por exemplo:

(a) assistência técnica de outros governos ou organizações internacionais;

(b) as pessoas condenadas por infrações podem ser obrigadas a executar serviços comunitários para entidade do setor público;

(c) os hospitais públicos podem receber os serviços de voluntários;

(d) as escolas públicas podem receber serviços voluntários de pais como professores substitutos ou como conselheiros;

(e) os governos locais podem receber os serviços de bombeiros voluntários.

101. Alguns serviços em espécie não se encaixam na definição de ativo porque a entidade apresenta controle insuficiente sobre os serviços fornecidos. Em outras circunstâncias, a entidade pode ter o controle sobre os serviços em espécie, mas não pode mensurá-los de maneira confiável e assim não satisfazem aos critérios para o reconhecimento como ativo. Entretanto, as entidades podem mensurar o valor justo de certos serviços em espécie, como aqueles serviços disponíveis no mercado nacional ou internacional. Ao determinar o valor justo dos tipos de serviços em espécie descritos no item 100, a entidade pode concluir que o valor não é material. Em muitos casos, os serviços em espécie são prestados por pessoas com nenhum ou quase nenhum treinamento e são fundamentalmente diferentes dos serviços que a entidade adquiriria se os serviços em espécie não estivessem disponíveis.

102. Devido às muitas incertezas sobre os serviços em espécie, incluindo a capacidade de julgar o controle sobre os serviços e a mensuração do seu valor justo, esta norma não exige o reconhecimento dos serviços em espécie. Entretanto, o item 108 incentiva a divulgação da natureza e do tipo de serviços em espécie recebidos durante o exercício. A divulgação relacionada aos serviços em espécie somente deve ser realizada se for material. Para algumas entidades do setor público, os serviços fornecidos por voluntários não são materiais em montante, mas podem ser materiais na sua natureza.

103. Ao desenvolver uma política contábil que aborde uma classe de serviços em espécie, vários fatores devem ser considerados,

incluindo os efeitos desses serviços em espécie na situação patrimonial, no desempenho e nos fluxos de caixa da entidade. A extensão na qual a entidade depende de serviços em espécie para alcançar seus objetivos pode influenciar a política contábil que ela desenvolve a respeito do reconhecimento dos ativos. Por exemplo, a entidade que depende de serviços em espécie pode apresentar uma maior probabilidade de reconhecer aqueles serviços como ativo. Ao determinar o reconhecimento de uma classe de serviços em espécie, as práticas de entidades semelhantes que operam em ambiente semelhante também devem ser levadas em consideração.

Compromisso de doação

104. O compromisso de doação é a promessa não exequível de transferência de ativos ao receptor. O compromisso de doação não satisfaz à definição de ativo porque o receptor é incapaz de controlar o acesso do transferidor aos benefícios econômicos futuros ou ao potencial de serviços incorporados no item compromissado. As entidades não devem reconhecer itens de compromisso de doação como ativo ou receita. Se o item compromissado for transferido posteriormente ao receptor, ele deve ser reconhecido como presente ou doação, de acordo com os itens 93 a 97. O compromisso de doação pode justificar a evidenciação como ativos contingentes de acordo com as exigências da NBC TSP 03.

Recebimento antecipado de transferência

105. Quando a entidade recebe recursos antes que o acordo de transferência se torne obrigatório, os recursos devem ser reconhecidos como ativo quando eles satisfizerem à definição e ao critério para o reconhecimento como ativo. A entidade também deve reconhecer o passivo relativo ao recebimento antecipado se o acordo de transferência não for ainda obrigatório. Os recebimentos antecipados relativos às transferências não são fundamentalmente diferentes de outros recebimentos antecipados, assim o passivo deve ser reconhecido até que o evento que torne o acordo de transferência obrigatório aconteça e todas as outras condições do acordo sejam satisfeitas. Quando esse evento ocorre e todas as condições restantes do acordo são satisfeitas, o passivo deve ser baixado e a receita deve ser reconhecida.

Empréstimo subsidiado

105A. Empréstimos subsidiados são empréstimos obtidos por entidade em termos mais favoráveis que os de mercado. A parcela do empréstimo que é exigível, junto com qualquer pagamento de juros, é uma transação com contraprestação. A entidade deve considerar se qualquer diferença entre o preço transacionado (montante recebido do empréstimo obtido) e o valor justo do empréstimo no reconhecimento inicial é receita de transação sem contraprestação e deve ser contabilizada em conformidade com esta norma.

105B. Quando a entidade determina que as diferenças entre o preço transacionado (montante recebido do empréstimo obtido) e o valor justo do empréstimo no reconhecimento inicial é receita de transação sem contraprestação, a entidade deve reconhecer a diferença como receita, exceto se existir obrigação presente, isto é, quando a condição imposta sobre o ativo transferido resultar em obrigação presente. Existindo a obrigação presente, essa deve ser reconhecida como passivo. Conforme a entidade satisfaça à obrigação presente, o passivo deve ser reduzido e igual montante deve ser reconhecido como receita.

Divulgação

106. A entidade deve divulgar em notas explicativas ou apresentar nos relatórios contábeis de propósito geral:

(a) o montante da receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente:

(i) tributos, demonstrando separadamente as principais classes de tributos;

(ii) transferências, demonstrando separadamente as principais classes de receita de transferência;

(b) o montante de recebíveis reconhecido em relação à receita sem contraprestação;

(c) o montante dos passivos reconhecido referentes aos ativos transferidos sujeitos a condições;

(ca) o montante dos passivos reconhecido em relação aos empréstimos subsidiados que está sujeito a condições sobre os ativos transferidos;

- (d) o montante dos ativos reconhecido que estão sujeitos a restrições e a natureza de tais restrições;
- (e) a existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;
- (f) o montante de quaisquer passivos perdoado.

107. A entidade deve divulgar em notas explicativas às demonstrações contábeis:

- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;
- (b) para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, as bases pelas quais o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;
- (c) para as principais classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo; e
- (d) a natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demonstrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.

108. As entidades são incentivadas a evidenciar a natureza e o tipo das principais classes de serviços em espécie recebidos, incluindo aqueles não reconhecidos. A extensão na qual a entidade depende de uma classe de serviços em espécie determina a divulgação a fazer em relação àquela classe.

109. As divulgações exigidas pelos itens 106 e 107 auxiliam a entidade a cumprir os objetivos das demonstrações contábeis, que é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para os usuários dos relatórios contábeis de propósito geral para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

110. A evidenciação das principais classes de receita auxilia os usuários a realizarem julgamentos mais informados sobre a exposição da entidade a fluxos específicos de receita.

111. As condições e as restrições impõem limites sobre o uso dos ativos, o que impacta as operações da entidade. A divulgação do montante de passivos reconhecidos relativos às condições e às restrições

auxiliam os usuários nas avaliações sobre a capacidade de a entidade usar seus ativos de forma discricionária. As entidades são incentivadas a desagregar por classes a informação exigida no item 106(c).

112. O item 106(e) exige que as entidades divulguem a existência de recebimentos antecipados relativos às transações sem contraprestação. Esses passivos carregam o risco de que a entidade tenha que realizar um sacrifício dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços se o evento tributável não ocorrer ou se o acordo de transferência não se tornar obrigatório. A divulgação desses recebimentos antecipados ajuda os usuários a realizarem julgamentos sobre a receita futura e a posição do ativo líquido da entidade.

113. (Não convergido).

114. O item 107(d) exige que as entidades realizem divulgações sobre a natureza e o tipo das principais classes de presentes, doações e heranças que ela tenha recebido. Essas entradas de recursos são recebidas pela discricionariedade do transferidor, que expõe a entidade ao risco de que em períodos futuros, tais fontes de recursos, possam mudar significativamente. Tais divulgações ajudam os usuários a fazerem julgamentos sobre a receita futura e a posição da situação patrimonial líquida da entidade.

115. (Não convergido).

116 a 125 (Eliminados).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 21 de outubro de 2016.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 28-10-2016.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 02, de 21 de outubro de 2016 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 9 – *Revenue from Exchange Transaction*, editado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*:

NBC TSP 02 – RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO

Sumário	Item
Objetivo	
Alcance	1 – 10
Definições	11 – 13
Receita	12 – 13
Mensuração da receita	14 – 17
Identificação da transação	18
Prestação de serviços	19 – 27
Venda de bens	28 – 32
Juros, <i>royalties</i> e dividendos ou distribuições similares	33 – 38
Divulgação	39 – 42
Vigência	

Objetivo

O objetivo desta norma é descrever o tratamento contábil das receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação.

A questão primordial na contabilização das receitas é determinar quando reconhecê-las. A receita deve ser reconhecida quando for provável que (a) benefícios econômicos ou potencial de serviços fluirão para a entidade; e (b) que esses benefícios possam ser mensurados confiavelmente. Esta norma identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos, e, portanto, quando as receitas devem ser reconhecidas. Ela também fornece orientação prática acerca da aplicação desses critérios.

Alguns itens específicos que podem ser reconhecidos como receitas são tratados em outras normas e excluídos do alcance desta. Por exemplo, ganhos decorrentes da alienação de ativos imobilizados são especificamente tratados na NBC TSP sobre ativo imobilizado, e não nesta norma.

Alcance

8. A entidade que elabore e apresente suas demonstrações contábeis conforme o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de receitas decorrentes das seguintes transações e eventos com contraprestação:

- (a) prestação de serviços;
- (b) venda de bens; e
- (c) uso, por parte de terceiros, de outros ativos que gerem juros, *royalties* e dividendos ou distribuições assemelhadas.

9. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

10.(Não convergido).

11.Esta norma não trata de receitas decorrentes de transações sem contraprestação.

12.As entidades do setor público podem auferir receitas de transações com ou sem contraprestação. A transação com contraprestação é aquela segundo a qual a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem

passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de bens, serviços ou uso de ativos) à outra parte. Exemplos de transações com contraprestação são:

- (a) a compra ou a venda de bens ou serviços; ou
- (b) o aluguel ou arrendamento de itens do ativo imobilizado a valor de mercado.

13. Na distinção entre transações com e sem contraprestação, a essência deve prevalecer sobre a forma. Exemplos de transações sem contraprestação incluem as receitas decorrentes do exercício do poder soberano (por exemplo, tributos diretos e indiretos, multas e tributos alfandegários), subsídios e doações.

14. A prestação de serviços envolve usualmente a execução de tarefa estabelecida para um período de tempo. Os serviços podem ser prestados ao longo de um ou mais períodos. Exemplos de serviços prestados por entidades do setor público para os quais receita é recebida em troca podem incluir o fornecimento de água e a gestão de pedágio de rodovias, entre outros. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para a gestão de projetos e de arquitetura. Receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito desta norma.

15. O termo "bens" inclui (a) bens produzidos pela entidade com o propósito de venda, como publicações, e (b) bens comprados para revenda, como terrenos ou outras propriedades mantidas para revenda.

16. O uso por terceiros de ativos da entidade dá origem a receitas na forma de:

- (a) juros – encargos decorrentes do uso de caixa ou equivalentes de caixa ou de valores devidos à entidade;
- (b) *royalties* – encargos pelo uso de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, de patentes, marcas, direitos autorais e *software*; e
- (c) dividendos ou distribuições similares – distribuições de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção de suas participações em uma classe particular do capital.

17. Esta norma não trata de receitas decorrentes de:

- (a) contratos de arrendamento mercantil;
- (b) dividendos ou distribuições similares provenientes de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (c) ganhos decorrentes da venda de itens do ativo imobilizado;
- (d) contratos de seguro dentro do alcance de normas contábeis nacionais ou internacionais específicas;
- (e) alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros ou de sua alienação;
- (f) alterações no valor de outros ativos circulantes;
- (g) reconhecimento inicial e decorrente de mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola;
- (h) reconhecimento inicial de produtos agrícolas; e
- (i) extração de recursos minerais.

Definições

18. Os seguintes termos são usados nesta norma com os significados abaixo:

Transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) à outra parte.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, em transação sem favorecimentos, entre partes conhecedoras, dispostas a isso.

Transação sem contraprestação é aquela não oriunda de troca. Em transação sem contraprestação, a entidade recebe um valor de terceiro sem diretamente entregar em troca valor aproximadamente igual, ou entrega um valor a outra entidade sem diretamente receber valor aproximadamente igual em troca.

Receita

19. Receitas compreendem apenas os valores brutos de benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade em decorrência de suas próprias atividades. Valores cobrados na condição de agentes de governo, outra entidade governamental ou ainda em nome de terceiros – por exemplo, o recebimento de tarifas de telefone e eletricidade pelos correios em nome de outras entidades que

prestem esses serviços – não são benefícios econômicos ou potencial de serviços que fluam para a entidade e não resultam em aumento de ativos ou redução de passivos. Assim, são excluídos das receitas. Desta forma, na relação de agência entre o principal e o agente, os ingressos brutos de benefícios econômicos ou potencial de serviços que incluam valores arrecadados em nome do principal não resultam em aumento na situação líquida patrimonial do agente, portanto não são receita do agente, uma vez que a receita é somente o valor da comissão recebida, ou a receber, pela intermediação dos fluxos.

20. Fluxos de financiamento, notadamente de empréstimo, não atendem à definição de receita porque eles (a) resultam de igual variação tanto em ativos quanto em passivos e (b) não têm impacto no patrimônio líquido. Fluxos de financiamento são levados diretamente ao balanço patrimonial e adicionados aos saldos de ativos e passivos.

Mensuração da receita

21. As receitas devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

22. O valor da receita proveniente de transação é usualmente determinado por acordo com o comprador ou usuário do ativo ou serviço. O valor da receita deve ser mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, levando em consideração quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade.

23. Na maior parte dos casos, a contraprestação deve ser feita na forma de caixa ou equivalentes de caixa, e o montante da receita corresponde ao montante de caixa ou equivalentes de caixa recebidos ou a receber. Entretanto, quando a entrada de caixa ou equivalentes de caixa for diferida, o valor justo da contraprestação pode ser menor que o valor nominal de caixa recebido ou a receber. Por exemplo, a entidade pode conceder ao cliente crédito isento de juros ou aceitar recebível em que a taxa de juros é menor do que aquela praticada pelo mercado como contraprestação à venda de bens. Quando o acordo efetivamente constituir transação de financiamento, o valor justo da contraprestação deve ser determinado por meio do desconto de todos os futuros recebimentos, tomando por base a taxa de juros imputada. A taxa de juros imputada é a mais claramente determinável entre:

(a) a taxa existente para instrumento similar de emissor com classificação de crédito (*rating*) semelhante;

(b) a taxa de juros que desconte o valor nominal para o preço de venda à vista dos bens ou serviços.

A diferença entre o valor justo e o valor nominal da contraprestação deve ser reconhecida como receita de juros de acordo com os itens 33 e 34.

24. Quando bens ou serviços forem permutados por outros bens ou serviços que tenham valor e natureza similar, a troca não deve ser considerada como transação que gera receita. Exemplo corresponde ao caso de *commodities* como petróleo ou leite, em que os fornecedores trocam estoques em vários locais para atender, tempestivamente, à demanda em determinado lugar. Quando os bens ou serviços forem vendidos ou trocados por bens ou serviços não similares, a troca deve ser reconhecida como transação que gera receita. Nesses casos, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustada pela quantia transferida em caixa ou equivalente de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não puder ser mensurado confiavelmente, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustados pelo montante transferido em caixa ou equivalente de caixa.

Identificação da transação

25. Os critérios de reconhecimento nesta norma são em geral aplicados separadamente em cada transação. Entretanto, em certas circunstâncias, é necessário aplicar o critério de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação, de modo a refletir a essência da transação. Por exemplo, quando o preço do produto incluir um valor identificável para serviços subsequentes, esse valor deve ser diferido e reconhecido como receita no exercício em que o serviço for executado. Reciprocamente, os critérios de reconhecimento devem ser aplicados em conjunto a duas ou mais transações quando elas forem ligadas de modo tal que seu efeito não possa ser compreendido sem estar relacionado às transações como um todo. Por exemplo, a entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, realizar um acordo em separado para recomprar esses bens posteriormente, invalidando assim a essência da transação. Nesses casos, as duas transações devem ser tratadas conjuntamente.

Prestação de serviços

26. Quando o produto de transação envolvendo a prestação de serviços puder ser mensurado confiavelmente, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (*stage of completion*) dos serviços prestados até a data de apresentação das demonstrações contábeis. O produto da transação pode ser estimado confiavelmente quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o montante da receita puder ser mensurado confiavelmente;
- (b) for provável que os benefícios econômicos ou o potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução dos serviços já executados até a data de apresentação das demonstrações contábeis puder ser mensurada confiavelmente; e
- (d) os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.

27. O reconhecimento de receita referente ao estágio de execução da conclusão de transação é usualmente denominado de método da porcentagem de execução. Conforme esse método, a receita deve ser reconhecida nos exercícios contábeis nos quais os serviços forem prestados. Por exemplo, a entidade que presta serviços de avaliação patrimonial deve reconhecer as receitas à medida que cada avaliação for realizada. O reconhecimento de receita nessa base fornece informação útil acerca da extensão e desempenho da atividade durante o exercício.

28. A receita deve ser reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Entretanto, quando surgir incerteza acerca do recebimento do valor já considerado como receita, o valor incobrável, ou o valor cujo recebimento tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa em vez de ajuste no valor da receita anteriormente reconhecida.

29. A entidade é, geralmente, capaz de realizar estimativas confiáveis após ter feito acordo com as demais partes da transação, observando os seguintes pontos:

- (a) os direitos de cada parte da transação relacionados ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;
- (b) a contraprestação a ser trocada; e
- (c) o modo e os termos da liquidação da operação.

É também importante que a entidade tenha um sistema interno eficaz de orçamento e de informações contábeis. A entidade pode rever e, quando necessário, alterar as estimativas de receita à medida que os serviços forem executados. A necessidade de tais revisões não é indício de que o desfecho da transação não possa ser estimado confiavelmente.

30.O estágio de execução de transação pode ser determinado de diversas formas. A entidade deve usar o método que mensure confiavelmente os serviços prestados. Dependendo da natureza da transação, esses métodos podem incluir:

- (a) levantamentos ou medições do trabalho executado;
- (b) serviços executados até a data como percentual dos serviços a serem executados; ou
- (c) a proporção dos custos incorridos até a data comparativamente aos custos totais estimados da transação. Somente custos que reflitam os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos. Da mesma forma, somente os custos que reflitam os serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.

31.Para fins práticos, quando os serviços prestados corresponderem a um número indeterminado de etapas em um período determinado de tempo, a receita deve ser reconhecida linearmente durante tal período, a menos que exista evidência de que outro método melhor represente o estágio de execução do serviço. Quando determinada etapa for muito mais relevante que outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.

32.Quando a conclusão da transação envolvendo a prestação de serviços não puder ser estimada confiavelmente, a receita deve ser reconhecida apenas até o limite dos gastos recuperáveis.

33.Durante os primeiros estágios da transação, é usual que não se consiga estimar confiavelmente sua conclusão. Entretanto, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos. Portanto, a receita deve ser reconhecida apenas na extensão dos custos incorridos que se espera recuperar. Como a conclusão da transação não pode ser estimada confiavelmente, nenhum lucro deve ser reconhecido.

34.Quando (a) o resultado da transação não puder ser mensurado confiavelmente e (b) for improvável que os custos incorridos sejam

recuperados, a receita não deve ser reconhecida, e os custos incorridos devem ser reconhecidos como despesa. Quando deixarem de existir as incertezas que impediram a estimativa confiável da conclusão do contrato, a receita deve ser reconhecida, em conformidade com o item 19 e não com o item 25.

Venda de bens

35. A receita decorrente da venda de bens deve ser reconhecida quando as seguintes condições tiverem sido satisfeitas:

- (a) a entidade tiver transferido ao comprador todos os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não tiver mantido envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos, nem em grau normalmente associado à sua propriedade nem relacionado ao efetivo controle de tais bens;
- (c) o valor da receita puder ser mensurado confiavelmente;
- (d) for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.

36. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e benefícios relevantes relacionados à propriedade para o comprador requer o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou a transferência da posse do ativo para o comprador. Esse é o caso relacionado com a maior parte das vendas. Entretanto, em alguns casos específicos, a transferência dos riscos e benefícios ocorre em momento distinto da transferência da titularidade legal ou da posse.

37. Se a entidade mantiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda e a receita não deve ser reconhecida. A entidade pode reter risco significativo de propriedade de diferentes modos. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e benefícios significativos são:

- (a) quando a entidade retém obrigação decorrente de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;
- (b) quando o recebimento da receita de venda específica for dependente da venda dos bens pelo comprador (consignação);

(c) quando os bens expedidos estiverem sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluída pela entidade; e

(d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão específica em contrato e a entidade estiver incerta acerca da probabilidade de retorno.

38. Se a entidade retiver apenas risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Por exemplo, o vendedor pode reter a titularidade legal dos bens apenas para garantir o recebimento dos valores devidos. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e os benefícios significativos de propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Outro exemplo de entidade retendo apenas risco insignificante de propriedade pode ser uma venda quando o reembolso é oferecido se o comprador não ficar satisfeito e quiser devolver o bem. Nesses casos, a receita deve ser reconhecida no momento da venda desde que o vendedor possa confiavelmente estimar as devoluções futuras e reconheça o passivo correspondente a tais devoluções tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.

39. A receita deve ser reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos, isso pode não ser provável até que a contraprestação seja recebida ou até que a incerteza acabe. Por exemplo, a receita pode depender da capacidade de outra entidade em fornecer bens como parte do contrato, e, se existir alguma dúvida de que isso possa ocorrer, o reconhecimento pode ser postergado até que isso ocorra. Quando os bens forem entregues, a incerteza é removida e a receita deve ser reconhecida. Contudo, quando surgir incerteza acerca de valor já reconhecido como receita, o valor incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável deve ser reconhecido como despesa em vez de ajuste no valor da receita anteriormente reconhecida.

Juros, *royalties* e dividendos ou distribuições similares

40. Receitas provenientes do uso, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidas usando os tratamentos contábeis estabelecidos no item seguinte quando:

- (a) for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluam para a entidade; e
- (b) o montante da receita puder ser mensurado confiavelmente.

41. A receita deve ser reconhecida usando os seguintes tratamentos contábeis:

- (a) os juros devem ser reconhecidos *pro rata tempore* com base na taxa efetiva de juros;
- (b) os *royalties* devem ser reconhecidos à medida que forem gerados, conforme a essência do acordo; e
- (c) dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito de recebimento por parte do acionista ou da entidade.

42. A taxa de juros efetiva de ativo corresponde à taxa de juros necessária para se descontar os fluxos de recebimentos futuros esperados ao longo da vida do ativo, de modo a igualá-lo ao seu valor contábil inicial. A receita financeira inclui o montante da amortização de qualquer desconto, prêmio ou outra diferença entre o valor contábil inicial de instrumento de dívida e seu valor no vencimento.

43. Quando juros a pagar são apropriados em período anterior à aquisição de investimento, os juros subsequentes são alocados entre os períodos pré e pós-aquisição, e somente a parte pós-aquisição deve ser reconhecida como receita. Quando dividendos ou distribuições similares de participações societárias forem declarados com base em superávits referentes a período pré-aquisição, esses dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos como redutores dos custos de aquisição dessas participações societárias. Se for difícil fazer tal alocação sem arbitrariedade, os dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos como receita a menos que eles representem claramente a recuperação de parte do custo das participações societárias.

44. *Royalties*, como os de petróleo, são incorridos de acordo com os termos do contrato, e geralmente devem ser reconhecidos nessa base a menos que, em conformidade com a essência do acordo, seja mais apropriado o reconhecimento da receita em outra base sistemática e racional.

45. A receita deve ser reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou o potencial de serviços associados à

transação fluirão para a entidade. Entretanto, quando surgir incerteza acerca do recebimento de valor já considerado como receita, o valor incobrável, ou o valor cujo recebimento tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa em vez de ajuste no valor da receita anteriormente reconhecida.

Divulgação

46. A entidade deve divulgar:

(a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita, incluindo os métodos adotados para determinar a percentagem do estágio de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;

(b) o valor de cada categoria significativa de receita reconhecida no período, incluindo receitas decorrentes de:

(i) prestação de serviços;

(ii) venda de bens;

(iii) juros;

(iv) *royalties*; e

(v) dividendos ou distribuições similares.

(c) o valor das receitas provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.

47. Orientação acerca da evidenciação de qualquer ativo ou passivo contingente pode ser encontrada na NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Ativos e passivos contingentes podem surgir de itens como custos de garantias, indenizações, multas ou perdas possíveis.

41 e 42 (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 21 de outubro de 2016.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 28-10-2016.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 03, de 21 de outubro de 2016 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 19 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, editado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 03 – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

Sumário	Item
Objetivo	
Alcance	1 – 17
Benefícios sociais	7 – 11
Outras exclusões	12 – 17
Definições	18 – 21
Provisões e outros passivos	19
Relação entre provisões e passivos contingentes	20 – 21
Reconhecimento	22 – 43
Provisões	22 – 34
Obrigação presente	23 – 24

Evento passado	25 – 30
Provável saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços	31 – 32
Estimativa confiável da obrigação	33 – 34
Passivos contingentes	35 – 38
Ativos contingentes	39 – 43
Mensuração	44 – 62
Melhor estimativa	44 – 49
Riscos e incertezas	50 – 52
Valor presente	53 – 57
Evento futuro	58 – 60
Alienação esperada de ativo	61 – 62
Reembolso	63 – 68
Mudança na provisão	69 – 70
Uso de provisão	71 – 72
Aplicação das regras de reconhecimento e mensuração	73 – 96
Perda operacional futura (perda futura)	73 – 75
Contrato oneroso	76 – 80
Reestruturação	81 – 96
Venda ou transferência de operação	90 – 92
Provisão de reestruturação	93 – 96
Divulgação	97 – 112
Vigência	
Apêndice 1 – Árvore de decisão ilustrativa	
Apêndice 2 – Provisões, passivos contingentes, ativos contingentes e reembolsos	

Objetivo

O objetivo desta norma é (a) definir provisões, ativos e passivos contingentes e (b) identificar as circunstâncias nas quais as provisões devam ser reconhecidas, bem como sua forma de mensuração e evidenciação. A norma também exige que certas informações acerca dos ativos e passivos contingentes sejam divulgadas em notas explicativas às demonstrações contábeis, de modo a possibilitar que os usuários entendam sua natureza, valores e vencimento.

Alcance

1. A entidade que elabora e apresenta as suas demonstrações contábeis no regime de competência deve aplicar esta norma ao contabilizar as provisões, ativos e passivos contingentes, exceto se:

(e) as provisões e passivos contingentes oriundos de benefícios sociais, fornecidos pela entidade, pelos quais não recebe compensação aproximadamente igual ao valor dos produtos e serviços fornecidos, diretamente em contrapartida dos beneficiários;

(f) (eliminado);

(g) decorrerem de contratos a executar, com exceção de contratos onerosos, sujeitos a outras provisões deste item;

(h) decorrerem de contratos de seguro dentro do alcance de normas contábeis nacionais ou internacionais relacionadas a seguros;

(i) forem tratados em outra NBC TSP;

(j) forem relacionados a tributos sobre a renda e congêneres; e

(k) decorrerem de benefícios a empregados, exceto se os benefícios da rescisão contratual resultarem de processo de reestruturação, conforme tratado nesta norma.

2. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

3. (Não convergido).

4. Esta norma não se aplica aos instrumentos financeiros (incluindo garantias).

5. (Eliminado).

6. Esta norma se aplica a provisões para reestruturação (incluindo a descontinuidade de operações). Em alguns casos, a reestruturação pode se encaixar na definição de operação descontinuada, quando então deve observar a norma específica referente ao assunto.

Benefícios sociais

7. Para fins desta norma, “benefícios sociais” referem-se a produtos, serviços e outros benefícios fornecidos na busca dos objetivos de políticas sociais do governo. Esses benefícios podem incluir:

(a) a prestação de serviços de saúde, educação, habitação, transporte e outros serviços sociais para a comunidade. Muitas vezes, não há exigência que os beneficiários desses serviços paguem a quantia equivalente ao valor desses serviços;

(b) pagamento de benefícios para famílias, idosos, deficientes, desempregados e outros. Ou seja, governos, em todos os níveis, podem prestar assistência financeira para que indivíduos e grupos da

comunidade tenham acesso a serviços que atendam a suas necessidades particulares ou que complementem suas rendas.

8. Em muitos casos, as obrigações de prestação e fornecimento de benefícios sociais surgem como consequência do compromisso do governo de realizar certas atividades contínuas de longo prazo a fim de fornecer produtos e serviços específicos para a comunidade. A necessidade, natureza e fornecimento de bens e serviços para cumprir com as obrigações de políticas sociais frequentemente dependem de uma série de condições sociais e demográficas que são difíceis de serem previstas. Esses benefícios geralmente se encaixam nas classificações de “proteção social”, “educação” e “saúde” da estrutura de Estatísticas de Finanças Governamentais do Fundo Monetário Internacional e frequentemente requerem uma avaliação atuarial para determinar o montante de qualquer passivo relativo a esses benefícios.

9. Para que provisão ou contingência decorrente de benefício social seja excluída do alcance desta norma, a entidade do setor público que fornece o benefício não pode receber compensação que seja aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços fornecidos, diretamente em retorno por parte dos beneficiários. Essa exclusão abrange aquelas circunstâncias em que o encargo é cobrado em contrapartida ao benefício, sem que haja, contudo, relação direta entre o encargo e o benefício recebido. A exclusão dessas provisões e passivos contingentes do alcance desta norma reflete o ponto de vista de que tanto (a) a determinação do que constitui o evento desencadeador da obrigação quanto (b) a mensuração do passivo requerem exame adicional antes que a proposição das normas seja posta em audiência pública. Por exemplo, há opiniões divergentes sobre se o fato gerador da obrigação ocorre quando o indivíduo atende aos critérios de elegibilidade para o benefício ou em algum estágio anterior. Da mesma forma, há opiniões divergentes sobre se o valor de qualquer obrigação reflete a estimativa do direito do período atual, ou o valor presente de todos os benefícios futuros esperados determinados em bases atuariais.

10. Sempre que a entidade optar por reconhecer a provisão para tais obrigações, a entidade deve divulgar em que base as provisões foram reconhecidas, bem como a base de mensuração adotada. A entidade também deve fazer outras evidenciações exigidas por esta norma acerca dessas e das demais provisões.

11. Em alguns casos, os benefícios sociais podem dar origem a um passivo para o qual há:

- (a) pouca ou nenhuma incerteza quanto ao seu montante; e
- (b) o momento da obrigação não é incerto.

Por conseguinte, estes não são susceptíveis de satisfazer à definição de provisão nesta norma. Se existirem tais obrigações por benefícios sociais, eles devem ser reconhecidos desde que satisfaçam aos critérios de reconhecimento como passivo (ver também o item 19). Um exemplo seria a apropriação por competência de dívida para com os beneficiários de aposentadorias para idosos ou pessoas com deficiência que tenha sido aprovada para o pagamento de acordo com as disposições de contrato ou legislação.

Outras exclusões

12. Esta norma não se aplica a contratos a executar, a menos que sejam onerosos. Os contratos de fornecimento de benefícios sociais assumidos com a expectativa de que a entidade não irá receber dos beneficiários pagamento aproximadamente igual ao valor dos produtos e serviços fornecidos, devem ser excluídos do alcance desta norma.

13. Quando outra NBC TSP tratar de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou ativo contingente, a entidade deve aplicar aquela norma no lugar desta. Por exemplo, certos tipos de provisões são também tratados em normas sobre:

- (a) contratos de construção; e
- (b) arrendamento mercantil, com exceção de que esta norma se aplica aos casos de arrendamento mercantil operacional que tenham se tornado onerosos.

14. Esta norma não trata de provisões relacionadas a tributos sobre a renda e/ou repartição de receitas. Também não trata de provisões provenientes de benefícios a empregados.

15. Alguns montantes tratados como provisões podem estar relacionados com o reconhecimento de receitas, como, por exemplo, quando a entidade fornece garantias em contrapartida a uma remuneração. Esta norma não trata do reconhecimento de receitas. A NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação identifica as

circunstâncias em que as receitas de transações com contraprestação devem ser reconhecidas e fornece as orientações práticas na aplicação do critério de reconhecimento.

16. Esta norma define provisões como passivos de prazo ou valor incerto. O termo provisão não deve remeter a elementos do ativo, como ajuste para perdas de recebíveis, por exemplo.

17. Outras NBCs TSP especificam se os dispêndios devem ser tratados como ativos ou como despesas. Estas questões não são abordadas nesta norma. Assim, esta norma não proíbe ou exige a capitalização dos custos reconhecidos quando a provisão é feita.

Definições

18. Esta norma utiliza os seguintes termos com os significados especificados:

Obrigação não legalmente vinculada é a obrigação que deriva das ações da entidade, em que:

(a) a entidade indica a terceiros, por meio de padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou de declaração específica, que aceitará certas responsabilidades; e

(b) como resultado de tal indicação, a entidade cria uma expectativa válida da parte de terceiros de que cumprirá com essas responsabilidades.

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não completamente sob o controle da entidade.

Passivo contingente é:

(a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não completamente sob o controle da entidade; ou

(b) uma obrigação presente que decorre de eventos passados, mas não é reconhecida porque:

(i) é improvável que a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou

(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Contrato a executar é aquele em que nenhuma das partes cumpriu quaisquer de suas obrigações ou ambas as partes executaram parcialmente suas obrigações na mesma proporção.

Obrigação legal é a obrigação que deriva de:

(a) contrato (tanto em termos implícitos quanto explícitos);

(b) legislação; ou

(c) outra ação legal.

Evento que cria obrigação é o evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não possua alternativa realista senão a de liquidar essa obrigação.

Contrato oneroso é o contrato de troca de bens ou serviços para o qual os custos inevitáveis de atender a suas obrigações excedem os benefícios econômicos ou potencial de serviços que se espera receber.

Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto.

Reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração da entidade e que, materialmente, altera:

(a) o alcance das atividades da entidade; ou

(b) a maneira com que essas atividades são conduzidas.

Provisões e outros passivos

19. As provisões podem ser diferenciadas de outros passivos como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) devido à incerteza acerca do prazo ou do valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por distinção:

(a) contas a pagar são passivos relacionados a bens ou serviços que foram entregues ou prestados e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) obrigações por competência são passivos relacionados a bens ou serviços que foram recebidos ou prestados, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo os valores devidos aos empregados (por exemplo, valores relacionados ao pagamento de férias). Embora em certos momentos seja necessário estimar o valor ou o prazo das obrigações de acordo com o regime de competência, a incerteza é geralmente muito menor que nas provisões.

Obrigações por competência são geralmente divulgadas como parte das contas a pagar. Por sua vez, as provisões são divulgadas separadamente.

Relação entre as provisões e os passivos contingentes

20. De modo geral, todas as provisões são contingentes porque guardam incertezas quanto ao seu prazo ou valor. Contudo, para fins desta norma, o termo contingente é usado para ativos e passivos que não são reconhecidos porque sua existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros incertos e não totalmente sob o controle da entidade. Ademais, o termo passivo contingente é utilizado para passivos que não atendam aos critérios de reconhecimento.

21. Esta norma faz distinção entre:

(a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável), porque são obrigações presentes e é provável que a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja necessária para liquidar a obrigação; e

(b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivos porque são:

(i) obrigações possíveis, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem a obrigação presente que pode levar à saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços; ou

(ii) obrigações presentes que não satisfazem aos critérios de reconhecimento desta norma (ou porque não é provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação, ou porque

uma estimativa suficientemente confiável acerca do valor da obrigação não pode ser realizada).

Reconhecimento

Provisões

22. A provisão deve ser reconhecida quando:

(a) a entidade tem obrigação presente (formalizada ou não) decorrente de evento passado;

(b) for provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para que a obrigação seja liquidada; e

(c) uma estimativa confiável possa ser realizada acerca do valor da obrigação.

Se essas condições não forem atendidas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Obrigação presente

23. Em alguns casos, não é claro se existe ou não obrigação presente. Nesses casos, presume-se que evento passado dá origem à obrigação se, levando-se em consideração todas as evidências disponíveis, for mais provável que a obrigação exista na data das demonstrações contábeis.

24. Na maior parte dos casos, é claro se um evento passado originou uma obrigação presente. Contudo, em alguns casos, como, por exemplo, em ação judicial, pode ser questionável se certos eventos ocorreram ou se resultaram em obrigação presente. Nesses casos, a entidade determina se a obrigação presente existe na data das demonstrações contábeis ao considerar todas as evidências disponíveis, incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada deve incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos após a data das demonstrações contábeis. Com base em tal evidência:

(a) se for mais provável que a obrigação presente exista na data das demonstrações contábeis, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem atendidos); e

(b) se for mais provável que nenhuma obrigação exista na data das demonstrações contábeis, a entidade deve evidenciar o passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que

incorporem benefícios econômicos ou potencial de serviços seja remota (ver item 100).

Evento passado

25. O evento passado que leva a uma obrigação presente é denominado evento que cria obrigação. Para o evento ser caracterizado como evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não possua alternativa realista a liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso apenas:

- (a) quando a liquidação da obrigação puder ser exigida por lei; ou
- (b) no caso de obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros acerca do cumprimento da obrigação pela entidade.

26. As demonstrações contábeis envolvem a situação patrimonial da entidade ao final do exercício contábil e, não, de sua possível posição no futuro. Assim, nenhuma provisão deve ser reconhecida para despesas que ainda necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço patrimonial da entidade são aqueles existentes na data das demonstrações contábeis.

27. São reconhecidas como provisões apenas as obrigações decorrentes de eventos passados que existam independentemente das ações futuras da entidade (ou seja, a gestão futura da entidade). Exemplos de tais obrigações são multas ou custos de reparação provenientes de danos ambientais, conforme imposto pela legislação à entidade do setor público. Quando da liquidação, ambas as obrigações levam à saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços, independentemente das ações futuras da entidade do setor público. Do mesmo modo, a entidade do setor público deve reconhecer a provisão referente às despesas de desativação de instalação de defesa ou de usina nuclear de propriedade do governo, na medida em que estiver obrigada a restaurar danos já causados. Por outro lado, devido a requisitos legais, à pressão de eleitores ou ao desejo de demonstrar liderança na comunidade, a entidade pode precisar levar adiante gastos para operar de modo particular no futuro. Um exemplo corresponde à decisão por parte de entidade do setor público em se enquadrar em controles de emissão de gases poluentes veiculares. Outro corresponde a laboratório governamental que decide instalar filtros para proteger os empregados dos gases de certos produtos quí-

nicos. Pelo fato de as entidades poderem evitar o gasto futuro decorrente de suas ações futuras, – por exemplo, por meio da mudança na forma de operação – elas não possuem obrigação presente relacionada ao gasto futuro e nenhuma provisão deve ser reconhecida.

28. A obrigação sempre envolve outra parte a quem a obrigação é devida (terceiros). Contudo, não é necessário identificar a parte a quem a obrigação é devida – de fato, a obrigação pode ser devida ao público em geral. Como a obrigação sempre envolve o compromisso para com terceiro, a decisão da entidade (por meio de seus gestores, corpo diretivo ou entidade controladora) não origina a obrigação não formalizada na data das demonstrações contábeis, a menos que a decisão tenha sido comunicada a terceiros antes da divulgação das demonstrações contábeis, criando uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.

29. O evento que não dá origem imediata a uma obrigação pode fazê-lo posteriormente, devido a mudanças na legislação ou a ato da entidade. Por exemplo, quando o dano ambiental é causado por órgão de governo, pode inexistir obrigação de reparação. Contudo, a causa do dano se tornará o fato gerador de obrigação a partir do momento em que nova lei vier a exigir que o dano seja reparado, ou quando o governo aceitar a responsabilidade pela reparação, de modo a criar uma obrigação não formalizada.

30. Quando os detalhes da nova lei proposta ainda estiverem por ser finalizados, a obrigação somente surgirá quando for praticamente certo que tal legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Para fins desta norma, esse tipo de obrigação é tratado como obrigação legal. No entanto, diferenças nas circunstâncias relacionadas a esta promulgação frequentemente tornam impossível especificar um único evento que faria a promulgação da lei praticamente certa. Em muitos casos é impossível estar praticamente certo da promulgação de legislação até que o fato ocorra. Desse modo, qualquer decisão sobre a existência de obrigação deve aguardar a promulgação da lei proposta.

Provável saída de recursos que incorporam benefício econômicos ou potencial de serviços

31. Para que o passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não apenas a obrigação presente, mas também a possi-

bilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar essa obrigação. Para fins desta norma, a saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se a probabilidade de o evento ocorrer for maior que a de não ocorrer. Quando não for provável que a obrigação presente exista, a entidade deve evidenciar o passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja remota (ver item 100).

32. Existindo várias obrigações semelhantes (por exemplo, a obrigação do governo para compensar indivíduos que receberam sangue contaminado de hospital público), a probabilidade de que a saída de recursos seja necessária para liquidar a obrigação deve ser determinada ao se considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora a probabilidade de saída de recursos para o caso específico seja pequena, pode ser provável que alguma saída de recursos seja necessária para liquidar o tipo de obrigação como um todo. Nesse caso, a provisão deve ser reconhecida (se os demais critérios de reconhecimento forem atendidos).

Estimativa confiável da obrigação

33. O uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente válido no caso das provisões, que, por natureza, têm mais incerteza que a maior parte dos demais ativos e passivos. Com exceção de casos extremamente raros, a entidade é capaz de determinar um intervalo de possíveis resultados e, desse modo, pode realizar a estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para uso no reconhecimento da provisão.

34. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser realizada, há a existência de passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo deve ser divulgado como passivo contingente (ver item 100).

Passivos contingentes

35. A entidade não deve reconhecer passivos contingentes.

36. O passivo contingente deve ser evidenciado, conforme exigido pelo item 100, a menos que seja remota a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços.

37. Quando a entidade é conjunta e solidariamente responsável pela obrigação, a parcela da obrigação que se espera ser liquidada pelos demais responsáveis é tratada como passivo contingente. Por exemplo, no caso de dívida relacionada a empreendimento conjunto (*joint venture*), a parcela da obrigação que se espera ser cumprida pelas demais participantes do empreendimento é tratada como passivo contingente. A entidade deve reconhecer a provisão para a parte da obrigação para a qual é provável a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços, com exceção das raras circunstâncias em que nenhuma estimativa confiável possa ser realizada.

38. Passivos contingentes podem desenvolver-se de modo distinto do inicialmente esperado. Portanto, são continuamente avaliados para determinar se a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviço se tornou provável. Se ficar provável que a saída de benefícios econômicos ou de potencial de serviços será exigida para um item previamente tratado como passivo contingente, a provisão deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período em que ocorreu a mudança na probabilidade (com exceção dos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável puder ser feita). Por exemplo, a entidade do governo local pode ter desobedecido a uma lei ambiental, mas ainda não é certo se houve algum dano ambiental. Quando posteriormente ficar clara a ocorrência de danos e a necessidade de reparação, a entidade deve reconhecer a provisão porque a saída de benefícios econômicos passou a ser provável.

Ativos contingentes

39. A entidade não deve reconhecer ativos contingentes.

40. Ativos contingentes usualmente decorrem de eventos não planejados ou inesperados que (a) não estejam totalmente sob controle da entidade e (b) que dão origem a possibilidade da entrada de recursos econômicos ou potencial de serviços para a entidade. Um exemplo corresponde a uma reivindicação da entidade por meio de processos legais, em que o resultado é incerto.

41. Ativos contingentes não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas. Entretanto, quando a realização da receita é virtualmente certa, o ativo não é mais ativo contingente e seu reconhecimento é adequado.

42. O ativo contingente deve ser evidenciado, conforme exigido pelo item 105, quando a entrada de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços for provável.

43. Ativos contingentes são reavaliados continuamente para assegurar que os reflexos de sua evolução sejam adequadamente apresentados nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços surgirá e que o valor do ativo pode ser mensurado corretamente, o ativo e a receita relacionada devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança. Se a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços se torna provável, a entidade deve evidenciar o ativo contingente (verificar o item 105).

Mensuração

Melhor estimativa

44. O valor reconhecido como provisão deve corresponder à melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

45. A melhor estimativa do desembolso necessário para a liquidação da obrigação presente corresponde ao valor que a entidade racionalmente pagaria para, na data do balanço, liquidar a obrigação ou para transferi-la para um terceiro. Frequentemente é impossível, ou proibitivamente dispendioso, liquidar ou transferir a obrigação na data das demonstrações contábeis. Entretanto, a estimativa do valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso necessário à liquidação da obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

46. As estimativas dos resultados e efeitos financeiros são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementa-

dos pela experiência de casos similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada deve incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à divulgação das demonstrações contábeis.

Exemplo:

Um laboratório médico do governo fornece equipamentos de ultrassom para centros médicos e hospitais, públicos e privados, com base na recuperação total dos custos. O equipamento é fornecido com a garantia segundo a qual os centros médicos e hospitais são cobertos pelos custos dos reparos de quaisquer defeitos que surjam nos primeiros seis meses após a aquisição dos aparelhos. Se pequenos defeitos forem identificados em todos os equipamentos fornecidos, os custos de reparo seriam de \$ 1 milhão. Se grandes defeitos forem identificados em todos os equipamentos fornecidos, os custos de reparos seriam de \$ 4 milhões. A experiência passada do laboratório e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75% dos equipamentos não apresentarão defeitos, 20% apresentarão pequenos defeitos e 5% dos equipamentos apresentarão grandes defeitos. Conforme o item 32, o laboratório avalia a probabilidade de desembolso para as operações como um todo.

O valor esperado para o custo de reparos é de:

$$(75\% \text{ de } 0) + (20\% \text{ de } \$ 1 \text{ milhão}) + (5\% \text{ de } \$ 4 \text{ milhões}) = \$ 400.000$$

47. Incertezas acerca dos montantes a serem reconhecidos como provisões são tratadas de várias formas conforme as circunstâncias. Quando a provisão mensurada envolve grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando-se todos os possíveis resultados. Esse método estatístico corresponde ao "valor esperado". A provisão, portanto, será diferente se a probabilidade de perda em certa quantidade for, por exemplo, de 60% ou 90%. Quando houver um intervalo contínuo de resultados possíveis, e cada ponto naquele intervalo for tão provável quanto qualquer outro, deve ser usado o ponto médio da escala.

48. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Entretanto, mesmo nesse caso, a entidade deve considerar outros

resultados possíveis. Quando outros resultados possíveis forem mais ou menos prováveis que o resultado esperado, a estimativa deve ser um valor maior ou menor. Por exemplo, se o governo tiver que corrigir um defeito grave em navio que foi construído para outro governo, o resultado individual mais provável, considerando-se que o reparo seja bem sucedido de primeira, corresponderia ao custo de \$ 100.000. Contudo, a provisão para o valor maior pode ser feita se houver uma chance significativa de que tentativas futuras sejam necessárias.

49. A provisão deve ser mensurada antes dos impostos ou equivalentes. Orientação sobre como lidar com os efeitos dos tributos da provisão não é apresentada nesta norma.

Riscos e incertezas

50. Os riscos e incertezas que inevitavelmente estejam relacionados a eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração ao procurar obter a melhor estimativa da provisão.

51. Riscos descrevem a variabilidade dos resultados. Uma nova avaliação dos riscos pode aumentar o valor com que o passivo é mensurado. Cuidados são necessários ao se realizar julgamentos em condições de incertezas, de modo que as receitas ou ativos não sejam superavaliados, e que as despesas ou passivos não sejam subestimados. Entretanto, a incerteza não justifica a criação de provisões em excesso ou de deliberada superavaliação dos passivos. Por exemplo, se os custos projetados de resultado particular adverso forem estimados em base prudente, o resultado não é deliberadamente tratado como mais provável que o caso real. É necessário cuidado para evitar duplicidades em ajustes para riscos e incertezas que conseqüentemente superavaliem a provisão.

52. A evidenciação das incertezas que cercam o valor dos desembolsos deve ser feita em conformidade com o item 98(b).

Valor presente

53. Quando o efeito do tempo no dinheiro for material, o valor da provisão deve corresponder ao valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

54. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, provisões cuja estimativa de liquidação seja próxima na data do balanço são mais onerosas que provisões de igual valor, porém com expectativa de vencimento mais longo. Em função disso, as provisões devem ser descontadas quando o efeito for material.

Quando a provisão for descontada por um período de tempo, seu valor presente aumentará a cada ano conforme se aproxime da data de liquidação esperada.

55. O item 97(e) desta norma exige a evidenciação do aumento, durante o período, no montante descontado que surge com o passar do tempo.

56. A taxa de desconto deve corresponder à taxa que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e aos riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve espelhar os riscos para estimativas de fluxo de caixa futuros que tenham sido ajustadas.

57. Em algumas jurisdições, tributos sobre a renda ou equivalentes são cobrados sobre os excedentes da entidade do setor público para o período. Quando tais tributos são cobrados de entidades do setor público, a taxa de desconto selecionada deve ser uma taxa antes dos tributos.

Evento futuro

58. Eventos futuros que possam afetar o valor necessário para a liquidação de obrigação devem estar refletidos no montante da provisão sempre que existir evidência suficientemente objetiva de que eles irão ocorrer.

59. Eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes na mensuração de provisões. Por exemplo, certas obrigações podem ser indexadas para compensar credores pelos efeitos da inflação ou de outras alterações específicas de preços. Se houver evidência suficiente de que as taxas de inflação estimadas sejam prováveis, isso deve ser refletido no valor da provisão. Outro exemplo de eventos futuros que afetam o montante da provisão é quando o governo acredita que o custo da limpeza de alcatrão, cinzas e outros agentes poluentes associados à fábrica de gás, no final de sua vida útil, serão reduzidos por futuras mudanças tecnológicas. Nesse caso, o montante reco-

nhecido reflete o custo tecnicamente qualificado que analistas e técnicos razoavelmente estimam que serão incorridos, levando-se em conta toda evidência como a tecnologia disponível no momento da limpeza. Assim, é apropriado incluir, por exemplo, reduções esperadas de custos associados com o aumento de experiência em aplicar a tecnologia existente ou o custo estimado de aplicar tecnologia existente para uma operação maior ou mais complexa que a realizada anteriormente. No entanto, a entidade não deve antecipar o desenvolvimento de tecnologia completamente nova para limpeza, a menos que seja respaldada por evidência suficientemente objetiva.

60. Os efeitos de possível nova regulamentação que possa afetar o valor de uma obrigação existente do governo ou de entidade específica do setor público devem ser levados em consideração, quando da mensuração, sempre que houver suficiente evidência objetiva de que a regulamentação entrará em vigor. A variedade de circunstâncias que surgem torna praticamente impossível determinar um único evento que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Evidência é necessária tanto para (a) o que é demandado pela regulamentação quanto para (b) que a sua implementação seja praticamente certa. Em muitos casos, evidência objetiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação esperada de ativo

61. Ganhos decorrentes de alienações esperadas de ativos não devem ser levados em consideração ao se mensurar a provisão.

62. Ganhos decorrentes de alienações esperadas de ativos não devem ser levados em consideração quando da mensuração da provisão, mesmo que a alienação esperada esteja significativamente ligada ao evento que dá origem à obrigação. Em vez disso, a entidade deve reconhecer ganhos ou perdas esperadas na alienação de ativos nos momentos especificados por outra NBC TSP que trata dos ativos em questão.

Reembolso

63. Quando se espera que o desembolso efetuado para se liquidar a obrigação, parte ou todo o valor seja reembolsado por um terceiro, tal reembolso deve ser reconhecido quando, e apenas quando, for virtualmente certo que será recebido se a entidade liquidar a obriga-

ção. O reembolso deve ser tratado como ativo a parte. O valor reconhecido para o reembolso não pode exceder o montante da provisão.

64. Na demonstração de desempenho do exercício, as despesas relacionadas a provisões devem ser apresentadas líquidas dos valores reconhecidos como reembolsos.

65. Em alguns momentos, a entidade é capaz de esperar que um terceiro arque com parte ou com a totalidade do desembolso necessário para a liquidação da provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguros, de cláusulas de indenização ou de garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar os valores pagos pela entidade ou pode pagá-los diretamente. Por exemplo, agência de governo pode ter a responsabilidade legal com o indivíduo como resultado de orientação equivocada dada por seus empregados. Entretanto, a agência pode estar apta a recuperar parte desses gastos por meio do seguro de perdas e danos.

66. Na maior parte dos casos, a entidade permanecerá responsável pela totalidade do valor em questão, devendo liquidar a obrigação em sua totalidade, caso o terceiro deixe de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nesse caso, a provisão deve ser reconhecida no valor total da obrigação e o ativo separado para o reembolso esperado deve ser reconhecido quando seu recebimento for praticamente certo se a entidade liquidar o passivo.

67. Em alguns casos, a entidade não é responsável pelos custos em questão caso o terceiro deixe de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo referente a esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.

68. Como referido no item 37, a obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação seja liquidada pelas outras partes.

Mudança na provisão

69. Provisões devem ser revisadas na data das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa no momento. Se

não for mais provável que a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

70. Quando o desconto a valor presente for utilizado, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir o transcurso do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como despesa financeira.

Uso de provisão

71. A provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.

72. Apenas desembolsos relacionados à provisão original devem ser ajustados contra ela mesma. Ajustar gastos contra uma provisão originalmente reconhecida para outros propósitos ocultaria o impacto de eventos diferentes.

Aplicação das regras de mensuração e reconhecimento

Perda operacional futura (perda futura)

73. Provisões não devem ser reconhecidas para perdas decorrentes de atividades operacionais futuras.

74. Perdas decorrentes de operações futuras não atendem à definição de passivos conforme o item 18 e ao critério geral para reconhecimento de provisões conforme o item 22.

75. A expectativa de perdas líquidas das atividades operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos utilizados nessas atividades podem ter sofrido redução de valor ou não ser recuperáveis. A entidade deve testar a recuperabilidade destes ativos. Orientações sobre a contabilização da perda por redução ao valor recuperável não são tratadas nesta norma.

Contrato oneroso

76. Se a entidade possui contrato que é oneroso, a obrigação presente (líquida de recuperações/reembolsos) desse contrato deve ser reconhecida e mensurada como provisão.

77. O item 76 aplica-se somente aos contratos onerosos. Os contratos que fornecem benefícios sociais na expectativa de que a entidade não receba valores aproximadamente iguais aos valores dos produtos e serviços fornecidos, diretamente dos beneficiários dos serviços devem ser excluídos do alcance desta norma.

78. Muitos contratos relacionados a transações com contraprestação (por exemplo, algumas ordens de compra rotineiras) podem ser cancelados sem que seja paga compensação a um terceiro, de modo a inexistir obrigação. Já outros estabelecem tanto direitos quanto obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando o contrato ficar caracterizado como oneroso, ele entra no alcance desta norma, e o passivo existe e deve ser reconhecido. Contratos a executar não onerosos não se encaixam no alcance desta norma.

79. Contrato oneroso é definido por esta norma como aquele em que existem custos inevitáveis para o cumprimento de obrigações, excedendo os benefícios econômicos ou potencial de serviços a serem recebidos no curso da execução do contrato. Desse modo, a obrigação atual líquida de recuperações deve ser reconhecida como provisão conforme o item 76. Os custos inevitáveis do contrato refletem o menor custo líquido de encerramento do contrato, e este é determinado com base no custo de cumprir o contrato ou no custo de qualquer compensação/penalidades decorrentes do seu não cumprimento, dos dois o menor.

80. Antes da provisão para contrato oneroso ser estabelecida separadamente, a entidade deve reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável que tenha ocorrido nos ativos inerentes a esse contrato.

Reestruturação

81. São exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação:

- (a) o fim de uma atividade ou serviço;
- (b) o fechamento de sucursal ou o encerramento das atividades de agência governamental em lugar ou região específico, ou a realocação de atividades de uma região para outra;
- (c) alterações na estrutura de gestão, como, por exemplo, a eliminação de nível de gerência;

(d) reorganizações fundamentais que tenham efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

82. A provisão para custos de reestruturação deve ser reconhecida apenas quando os critérios gerais de reconhecimento de provisões apresentados no item 22 forem atendidos. Os itens 83 a 96 apresentam como os critérios de reconhecimento geral se aplicam a reestruturações.

83. A obrigação não formalizada para reestruturação surge apenas quando a entidade:

(a) tiver um plano formal para reestruturação que identifique pelo menos:

- (i) o negócio ou parte do negócio em questão;
- (ii) os principais locais afetados;
- (iii) o local, a função e o número aproximado de empregados que serão compensados financeiramente por seu desligamento;
- (iv) os desembolsos que serão realizados; e
- (v) quando o plano será executado.

(b) tiver criado a expectativa válida naqueles afetados pela reestruturação, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.

84. No setor público, a reestruturação pode ocorrer no âmbito do governo como um todo, de pasta ou ministério ou em nível de agência.

85. Evidência de que o governo ou uma entidade específica deu início ao plano de reestruturação é fornecida, por exemplo, pela (a) declaração pública das principais características do plano; (b) venda ou transferência de ativos; (c) notificação do interesse no cancelamento de arrendamentos; ou (d) pelo estabelecimento de acordos alternativos para clientes de serviços. O anúncio público do plano detalhado de reestruturação constitui uma obrigação apenas caso seja realizado de modo a criar expectativas válidas em terceiros, como usuários do serviço, fornecedores e empregados (ou seus representantes), de que o governo ou a entidade realizará a reestruturação.

86. Para que o plano justifique o registro da obrigação não formalizada quando da comunicação àqueles por ele afetados, sua implementação precisa ser planejada para ter início tão logo quanto possível e ser concluída em intervalo de tempo em que alterações significativas provavelmente não mais ocorrerão. Caso se espere que exista grande demora

para o início da reestruturação, ou que ela tome tempo demais, é pouco provável que o plano crie expectativa válida de que o governo ou a entidade específica encontre-se comprometido com a reestruturação, pois o intervalo de tempo permite que o plano seja alterado.

87. A decisão da gestão da entidade ou do conselho de reestruturação realizada antes da data das demonstrações contábeis não dá origem à obrigação não formalizada nesta data, a menos que a entidade tenha, antes disso:

- (a) dado início à execução do plano de reestruturação; ou
- (b) anunciado as principais características do plano de reestruturação aos afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando a expectativa válida de que a entidade realizará a reestruturação.

88. Embora a obrigação não formalizada não seja criada unicamente por decisão da administração ou do conselho gestor, ela pode resultar de outros eventos associados a tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamento de rescisão, ou com entidades interessadas na compra ou transferência da operação, podem ter sido concluídas estando sujeitas apenas à aprovação. Tendo tal aprovação sido obtida e comunicada às demais partes, a entidade tem a obrigação não formalizada de reestruturação, caso as condições do item 83 sejam atendidas.

89. (Não convergido).

Venda ou transferência de operação

90. Nenhuma obrigação surge como consequência da venda ou da transferência de operação até que a entidade esteja comprometida com isso, ou seja, até que haja o acordo obrigatório de venda ou transferência.

91. Mesmo quando a entidade tomou a decisão de vender a operação e a anunciou publicamente, ela não pode se comprometer com a venda até que o comprador tenha sido identificado e que exista o acordo obrigatório de venda. Até que tal acordo exista, a entidade pode mudar de ideia e certamente terá que alterar o curso da ação caso o comprador não possa ser encontrado nos termos definidos. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, a obrigação não formalizada pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que o acordo de venda exista.

92. A reestruturação dentro do setor público frequentemente envolve a mudança da operação de uma entidade controlada para outra, e pode envolver a transferência de operações pelo valor nominal ou sem custo. Tais transferências frequentemente ocorrem sob as diretivas do governo, e não envolvem acordos obrigatórios conforme definido no item 90. A obrigação existe apenas quando há o acordo de transferência obrigatório. Mesmo quando as transferências propostas não conduzirem ao reconhecimento da provisão, a transação planejada pode exigir evidenciação conforme outras NBCs TSP.

Provisão de reestruturação

93. A provisão de reestruturação deve incluir apenas os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que são aqueles que se encontram simultaneamente:

- (a) relacionados com a reestruturação; e
- (b) não associados com as atividades em curso na entidade.

94. A provisão de reestruturação não inclui custos como:

- (a) novo treinamento ou realocação de funcionários;
- (b) *marketing*; ou
- (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses custos relacionam-se à condução futura da atividade e não são passivos de reestruturação na data das demonstrações contábeis. Tais custos devem ser reconhecidos nas mesmas bases daqueles que não decorrem de reestruturação.

95. Perdas operacionais futuras na data da reestruturação não devem ser incluídas na provisão, a menos que sejam relacionadas a contratos onerosos, como definido no item 18.

96. Conforme exigência do item 61, a expectativa de ganhos decorrentes de alienação de ativos não deve ser levada em consideração quando da mensuração da provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos esteja prevista como parte dessa reestruturação.

Divulgação

97. Para cada tipo/classe de provisão, a entidade deve divulgar:

- (a) o valor contábil no início e no final do período;

- (b) provisões adicionais realizadas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- (c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;
- (d) valores não utilizados revertidos durante o período; e
- (e) o aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.

Informação comparativa não é necessária.

98. A entidade deve divulgar os seguintes pontos para cada tipo/classe de provisão:

- (a) breve descrição da natureza da obrigação e do prazo esperado para qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;

- (b) indicativo das incertezas relacionadas ao valor ou prazo dessas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve divulgar as principais premissas realizadas acerca dos futuros eventos, conforme apresentado no item 58; e

- (c) valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na forma do reembolso.

99. Sempre que a entidade optar por reconhecer, nas suas demonstrações contábeis, provisões para benefícios sociais para os quais ela não recebe compensação aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços prestados, diretamente em retorno dos beneficiários, deve prestar as informações exigidas nos itens 97 e 98 em relação a essas provisões.

100. A menos que a possibilidade de qualquer saída para a liquidação seja remota, a entidade deve divulgar, para cada tipo/classe de passivo contingente na data das demonstrações contábeis, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável:

- (a) uma estimativa de seus efeitos financeiros, mensurados em conformidade com os itens 44 a 62;

- (b) uma indicação das incertezas em relação ao valor ou à periodicidade de saída; e

- (c) a possibilidade de algum reembolso.

101. Ao se determinar quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza do item é suficientemente similar para que uma única indica-

ção sobre ele cumpra o exigido pelos itens 98 (a) e (b) e 100 (a) e (b). Assim, pode ser apropriado agregar, em uma única classe, valores relacionados a certo tipo de obrigação, mas pode não ser apropriado tratar como uma única classe valores relacionados a custos de reparação ambiental e valores relacionados a procedimentos legais, por exemplo.

102. Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve realizar as evidências exigidas pelos itens 97, 98 e 100 de modo a mostrar a ligação entre a provisão e os passivos contingentes.

103. A entidade pode, em certas circunstâncias, fazer uso de avaliação externa para mensurar a provisão. Nesses casos, pode ser útil a divulgação de informação relacionada à avaliação.

104. As exigências de divulgação do item 100 não se aplicam aos passivos contingentes que surgem dos benefícios sociais fornecidos pela entidade da qual não recebe o valor aproximadamente igual aos produtos ou serviços proporcionados, diretamente em retorno dos beneficiários (ver os itens 1(a) e 7 a 11 para a discussão da eliminação de benefícios sociais desta norma).

105. Quando a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços for provável, a entidade deve evidenciar breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data das demonstrações contábeis e, quando aplicável, uma estimativa de seu efeito financeiro, mensurada em conformidade com os princípios utilizados nas provisões nos itens 44 a 62.

106. As exigências de divulgação apresentadas no item 105 aplicam-se apenas aos ativos contingentes para os quais existe a expectativa razoável de que os benefícios fluirão para a entidade. Ou seja, não há exigência para a divulgação dessa informação acerca de todos os ativos contingentes (ver itens 39 a 43 para discussão acerca dos ativos contingentes). É importante que a divulgação de ativos contingentes não apresente indicações enganosas acerca da possibilidade do surgimento de receita. Por exemplo, o ativo contingente pode surgir de contrato em que a entidade do setor público permite que a companhia do setor privado explore uma de suas propriedades em contrapartida a um *royalty* baseado no preço determinado para cada tonelada extraída. Além de divulgar a natureza do acordo, o ativo contingente deve ser

quantificado quando puder ser realizada estimativa razoável acerca da quantidade extraída do mineral e do momento da entrada de caixa. Se não houver reservas comprovadas, ou alguma outra circunstância que indique ser improvável que quaisquer minerais venham a ser extraídos, a entidade do setor público não deve divulgar a informação exigida pelo item 105, dado inexistirem prováveis fluxos de benefícios.

107. As exigências de evidenciação do item 105 abrangem ativos contingentes decorrentes tanto das transações com contraprestação quanto das transações sem contraprestação. A existência de ativo contingente em relação às receitas tributárias decorre da interpretação do que constitui "evento tributável". A determinação de evento tributável para a receita tributária e suas possíveis implicações de evidenciação dos ativos contingentes deve ser tratada como parte de projeto separado sobre receitas sem contraprestação.

108. A entidade deve declarar o fato sempre que alguma informação exigida pelos itens 100 e 105 não for evidenciada por não ser possível.

109. Em casos extremamente raros, a evidenciação de parte ou de toda a informação exigida pelos itens 97 a 107 pode prejudicar seriamente a posição da entidade em disputa com outras partes em matéria relacionada à provisão, ativo ou passivo contingente. Nesses casos, a entidade não precisa evidenciar a informação, mas deve evidenciar a natureza geral da disputa, junto com o fato e a razão pela qual a informação não foi divulgada.

110 a 112 (Eliminados).

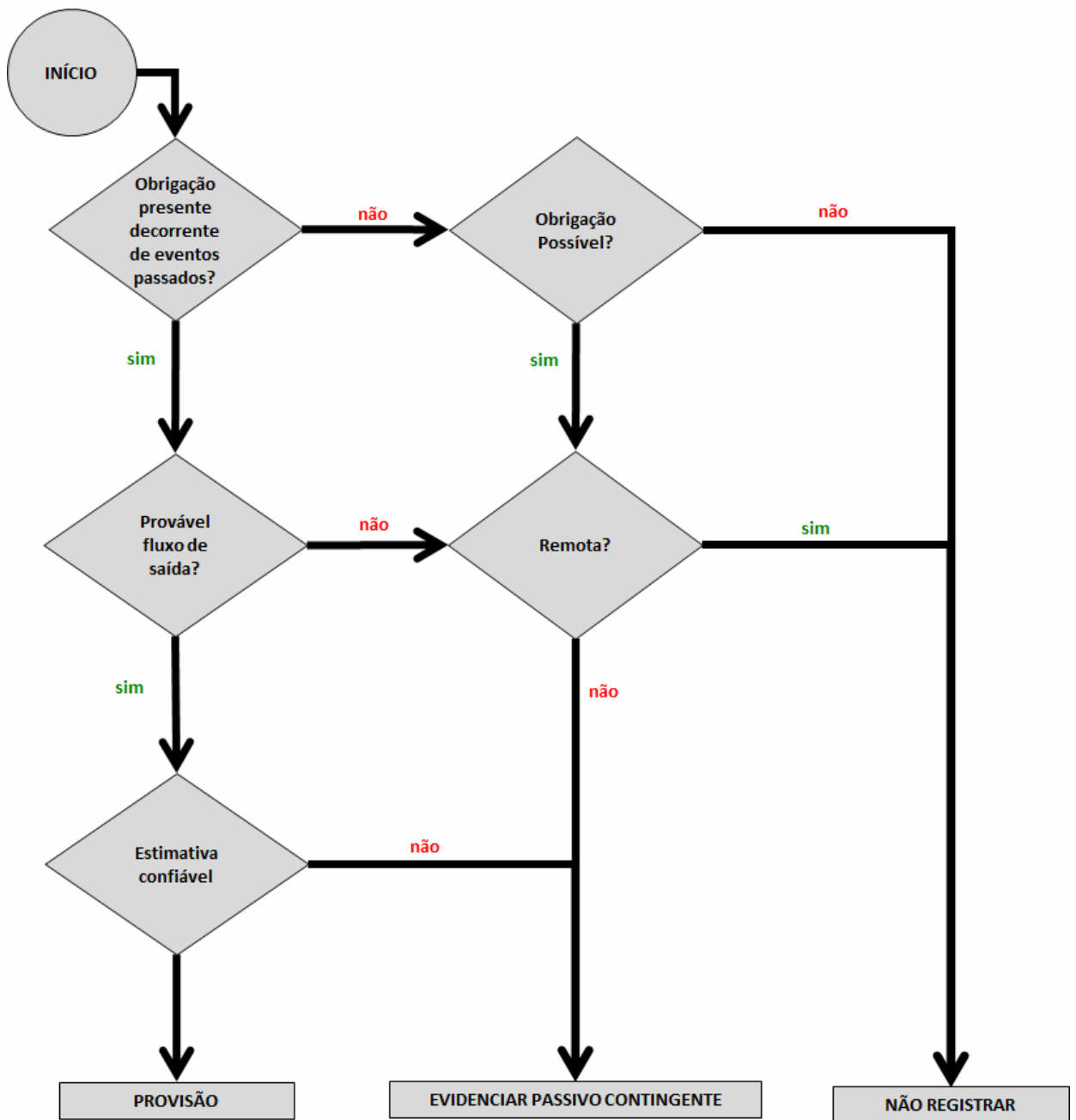
Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 21 de outubro de 2016.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

Apêndice 1 – Árvore de decisão ilustrativa



Apêndice 2 – Provisões, passivos contingentes, ativos contingentes e reembolsos

Estas Tabelas acompanham, mas não fazem parte desta norma.

Provisões e passivos contingentes

Sempre que, como resultado de eventos passados, puder ocorrer fluxo de saída de recursos que incorporem benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, para a extinção de (a) obrigação presente, ou (b) possível obrigação cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou diversos eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade.		
Há obrigação presente que provavelmente exige a saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que possa, mas, provavelmente, não irá exigir a saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente onde a probabilidade da saída dos recursos é remota.
A provisão deve ser reconhecida (item 22).	Nenhuma provisão deve ser reconhecida (item 35).	Nenhuma provisão deve ser reconhecida (item 35).
A divulgação da provisão é necessária (itens 97 e 98).	A divulgação do passivo contingente é necessária (item 100).	A divulgação não é necessária (item 100).

O passivo contingente também surge, em casos extremamente raros, na existência de passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser mensurado precisamente. A divulgação sobre os passivos contingentes é exigida.

Ativos contingentes

Sempre que, como resultado de eventos passados, puder existir ativo possível cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou diversos eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade.		
A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços é certa.	A entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços é provável, mas não é certa.	A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços não é provável de acontecer.
O ativo não é contingente (item 41).	Nenhum ativo deve ser reconhecido (item 39).	Nenhum ativo deve ser reconhecido (item 39).
	A divulgação é necessária (item 105).	A divulgação não é necessária (item 105).

Reembolsos

Sempre que se espera que o total ou parte do desembolso exigido para se liquidar a provisão seja reembolsado por outra parte.		
A entidade não tem obrigação pela parcela da despesa a ser reembolsada pela outra parte.	A obrigação pela quantia prevista a ser reembolsada permanece com a entidade e é certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.	A obrigação da quantia prevista a ser reembolsada permanece com a entidade e o reembolso não é certo se a entidade liquidar a provisão.
A entidade não possui obrigação para com a quantia a ser reembolsada (item 67).	O reembolso deve ser reconhecido como ativo separado na demonstração da situação patrimonial e pode ser compensado contra a despesa na demonstração do desempenho. A quantia reconhecida do reembolso previsto não excede o passivo (itens 63 e 64).	O reembolso previsto não deve ser reconhecido como ativo (item 63).
Nenhuma divulgação é exigida.	O reembolso deve ser divulgado com a quantia reconhecida do mesmo (item 98(c)).	O reembolso previsto deve ser divulgado (item 98(c)).

(1) Publicada no DOU, de 28-10-2016.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 04, de 25 de novembro de 2016 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 04 – Estoques.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 12 – *Inventories*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*:

NBC TSP 04 – ESTOQUES

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 8
Definições	9 – 14
Valor realizável líquido	10
Estoques	11 – 14
Mensuração de estoques	15 – 43
Custo dos estoques	18 – 31
<i>Custo de aquisição</i>	19
<i>Custo de transformação</i>	20 – 23
<i>Outros custos</i>	24 – 27
<i>Custo de estoques de prestador de serviços</i>	28 – 29
<i>Outras formas para a mensuração do custo</i>	30 – 31
Critérios de mensuração de estoques	32 – 37

Valor realizável líquido	38 – 42
Distribuição de bens gratuitamente ou por valor irrisório	43
Reconhecimento no resultado	44 – 46
Divulgação	47 – 53
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil para estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Esta norma objetiva orientar sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também fornece orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta as suas demonstrações contábeis no regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de todos os estoques, com exceção dos seguintes:

- (a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;
- (b) instrumentos financeiros;
- (c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita;
- (d) serviços em andamento proporcionados sem custos ou por valor irrisório cobrado diretamente do beneficiário.

3. Esta norma não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

- (a) produtor de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas após o ponto da colheita, minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração;

(b) operadores (*broker-traders*) de *commodities* que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração.

4. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

5. (Não convergido).

6. Os estoques referidos no item 2(d) não são abordados nesta norma porque envolvem questões específicas do setor público que exigem considerações adicionais.

7. Os estoques referidos no item 3(a) devem ser mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista mercado ativo e haja baixo risco de fracasso de venda. Esses estoques devem ser excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta norma.

8. Os operadores de *commodities* são aqueles que compram ou vendem *commodities* para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles devem ser excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta norma.

Definições

9. Os termos a seguir são usados nesta norma com os significados específicos:

Custo corrente de reposição é o custo que a entidade incorreria para adquirir o ativo na data da demonstração contábil.

Estoques são ativos:

(a) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;

(b) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou distribuídos na prestação de serviços;

(c) mantidos para venda ou distribuição no curso normal das operações; ou

(d) em processo de produção para venda ou distribuição.

Valor realizável líquido é o preço estimado de venda no curso normal das operações, menos os custos estimados para a conclusão e os gastos estimados necessários para ocorrer a venda, a troca ou a distribuição.

Valor realizável líquido

10. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal das operações. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque poderia ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso, em ambiente de mercado. O primeiro é o valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender.

Estoques

11. Os estoques compreendem bens adquiridos e mantidos para revenda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas para revenda ou terrenos e outros imóveis para venda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção. Estoques também incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção e bens adquiridos ou produzidos pela entidade para distribuição a terceiros, gratuitamente ou por valor irrisório, como, por exemplo, livros didáticos produzidos por autoridades de saúde para doação a escolas. Em muitas entidades do setor público, os estoques estão relacionados com a prestação de serviços e, não, com as mercadorias compradas e mantidas para revenda ou os bens produzidos para venda. No caso de prestador de serviços, os estoques incluem os custos do serviço, tal como descrito no item 28, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (orientação quanto ao reconhecimento da receita pode ser encontrada na NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação).

12. Estoques no setor público podem incluir:
- (a) munição;
 - (b) material de consumo;
 - (c) material de manutenção e expediente;
 - (d) peças de reposição para instalações industriais e equipamentos, exceto aquelas tratadas pelas normas de ativos imobilizados;
 - (e) estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);
 - (f) estoques de moeda não emitida;
 - (g) materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);
 - (h) serviços em andamento, incluindo:
 - (i) materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;
 - (ii) serviços a clientes (por exemplo, serviços de consultoria e informática), que são vendidos a preços de mercado em transação sem favorecimento; e
 - (i) terrenos e propriedades para venda.

13. Onde o governo controla os direitos para criar e emitir vários ativos, incluindo selos postais e moeda, esses itens de estoques devem ser reconhecidos como tal para fins desta norma. Esses ativos não são contabilizados a seu valor de face, mas mensurados de acordo com o item 15, ou seja, sob custo de impressão ou de cunhagem.

14. Quando o governo mantém vários estoques estratégicos, tal como reservas de energia (por exemplo, petróleo), para uso em emergência ou em outras situações (por exemplo, desastres naturais ou outras emergências de defesa civil), esses ativos devem ser reconhecidos como estoques para fins desta norma e devidamente tratados como tais.

Mensuração de estoques

15. Os estoques objeto desta norma devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto quando o disposto nos itens 16 ou 17, se aplicar.

16. Quando os estoques tiverem sido adquiridos por meio de transação sem contraprestação, o custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data do seu recebimento.

17. Estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o custo corrente de reposição quando são mantidos para:

- (a) distribuição gratuita ou por valor irrisório;
- (b) consumo no processo de produção de bens a serem distribuídos gratuitamente ou por valor irrisório.

Custo dos estoques

18. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custo de aquisição

19. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis no Fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Custo de transformação

20. Os custos de transformação de estoques em elaboração para estoques de produtos acabados são incorridos principalmente no ambiente de produção. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas, tais como mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta.

21. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas é baseada na capacidade normal de produção. Capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais, levando-se em considera-

ção, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. O valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa do baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de alto volume anormal de produção, o valor de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis são alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção.

22. Por exemplo, a alocação dos custos fixos e variáveis incorridos na melhoria de terrenos "sem benfeitorias" mantidos para a venda em empreendimentos comerciais ou residenciais pode incluir custos relacionados ao paisagismo, drenagem, assentamento de tubulação para conexão das instalações, etc.

23. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Esse é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há o produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos, em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornem separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido, e esse valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros custos

24. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente à medida que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condi-

ção atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir, no custo dos estoques, gastos gerais que não sejam da produção ou custos do projeto de produtos para clientes específicos.

25. Exemplos de itens não incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

(a) valor anormal de desperdício de materiais, mão de obra ou outros insumos de produção;

(b) gastos de armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;

(c) despesas administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e

(d) despesas de comercialização.

26. Situações em que os encargos de empréstimos obtidos devem ser incorporados aos custos dos estoques não são tratados por esta norma.

27. A entidade pode comprar estoques com condição para pagamento a prazo. Quando a negociação contém efetivamente elemento de financiamento, por exemplo, a diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

Custo de estoques de prestador de serviços

28. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, com exceção daqueles constantes no item 2(d), devem ser mensurados pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão de obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão e os custos indiretos atribuíveis. Os gastos com mão de obra e outros relacionados com a venda e com o pessoal administrativo geral não são incluídos no custo, mas devem ser reconhecidos como despesas do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

29. (Não convergido).

Outras formas para a mensuração do custo

30. Outras formas para mensuração do custo de estoques, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e suprimentos, mão de obra, eficiência e utilização da capacidade produtiva. Elas devem ser regularmente revisadas à luz das condições correntes.

31. Estoques podem ser transferidos à entidade por meio de transações sem contraprestação. Por exemplo, agência de ajuda internacional pode doar medicamentos para hospital público como consequência de desastre natural. Nessas circunstâncias, o custo do estoque é o seu valor justo na data de seu recebimento.

Critérios de mensuração de estoques

32. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído por meio da identificação específica dos seus custos individuais.

33. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Esse é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam normalmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado para se obter os efeitos predeterminados no resultado do período.

34. Ao se aplicar o item 33, a entidade deve usar o mesmo critério de valoração para todos os estoques que possuam a mesma natureza e uso para a entidade. Para estoques com diferentes naturezas ou usos (por exemplo, certas *commodities* usadas em um segmento e o mesmo tipo de *commodities* usadas em outro segmento), o uso de critérios de valoração diferentes pode se justificar. A diferença na localização geográfica dos estoques (e nas respectivas regras fiscais),

por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de mensuração do estoque.

35. O custo dos estoques, que não sejam os tratados no item 32, deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS); ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de valoração para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

36. Por exemplo, os estoques usados em um segmento podem ter, para a entidade, uso diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento. Porém, a diferença na localização geográfica dos estoques, por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração dos estoques.

37. O critério PEPS pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo do período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido

38. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados; caso se tornem total ou parcialmente obsoletos; ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de conclusão ou as despesas estimadas a serem incorridas para realizar a venda, a troca ou a distribuição tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser reconhecidos por quantias superiores aos benefícios econômicos futuros ou

potencial de serviços que se espera que sejam realizadas por meio da venda, da troca, da distribuição ou do uso.

39. Os estoques devem ser reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas, pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor dos estoques com base na classificação de estoques, como, por exemplo, produtos acabados, ou em todos os estoques de determinado setor ou segmento geográfico. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado preço de venda específico. Portanto, cada um desses serviços deve ser tratado como item em separado.

40. As estimativas do valor realizável líquido também devem levar em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender a contratos de venda ou de prestação de serviços de valor fixo é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Orientações sobre o tratamento de provisões ou passivos contingentes, tais como aqueles que surgem de contratos de venda a valor fixo com quantidades superiores àquelas mantidas em estoques e contratos de compra a valor fixo podem ser encontradas na NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

41. Os materiais e outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques não devem ser reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados sejam vendidos, trocados ou distribuídos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados indicar que o custo de elaboração desses produtos exceda seu valor realizável líquido, os materiais devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

42. Em cada período subsequente, é feita nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver clara evidência do aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo que o novo valor registrado dos estoques seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com item de estoque registrado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda havia sido reduzido, que ainda está no estoque em período posterior e o seu preço de venda aumentou.

Distribuição de bens gratuitamente ou por valor irrisório

43. A entidade do setor público pode manter estoques dos quais seus benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços não estejam diretamente relacionados à sua capacidade de gerar entradas de caixa. Esses tipos de estoques podem surgir quando o governo determina a distribuição de certos bens gratuitamente ou por valor irrisório. Nesses casos, os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para fins de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis devem ser refletidos pelo valor que a entidade precisaria pagar para adquiri-los se eles fossem necessários para alcançar os objetivos da entidade. Quando os benefícios econômicos ou potencial de serviços não puderem ser adquiridos no mercado, a estimativa do custo de reposição deve ser realizada. Se o propósito pelo qual o estoque é mantido se alterar, então esse estoque deve ser avaliado usando-se o disposto no item 15.

Reconhecimento no resultado

44. Quando os estoques são vendidos, trocados ou distribuídos, o valor contábil desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. Se não houver nenhuma receita, a despesa deve ser reconhecida quando as mercadorias são distribuídas ou o serviço é prestado. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e de todas as perdas de estoques deve ser reconhecida como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrer. A quantia de qualquer reversão de redução de estoques deve ser registrada, no período em que a reversão ocorrer,

como redução do item reconhecido como despesa no período em que a reversão ocorreu.

45. Para o prestador de serviços, o momento em que os estoques devem ser reconhecidos como despesa normalmente ocorre quando os serviços são prestados ou mediante o faturamento dos serviços.

46. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados produzidos internamente. Os estoques alocados a outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil desse ativo.

Divulgação

47. A entidade deve divulgar nas demonstrações contábeis:

(a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo critérios de valoração utilizados;

(b) o valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas da entidade;

(c) o valor de estoques contabilizados pelo valor justo menos as despesas de venda;

(d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;

(e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecido como despesa no resultado do período, de acordo com o item 42;

(f) o valor de qualquer reversão de redução do valor dos estoques reconhecido no resultado do período, de acordo com o item 42;

(g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques, de acordo com o item 42; e

(h) o valor contabilizado de estoques dados como garantia a passivos.

48. A informação relativa a valores contábeis reconhecidos nas diferentes classificações de estoques e a extensão das alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados. Os estoques de prestador de serviços devem ser classificados como estoques em elaboração.

49. O valor do estoque reconhecido como despesa durante o período consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que foi vendido, trocado ou distribuído, e nos custos indiretos de produção não alocados aos produtos e montantes anormais de custos de produção dos estoques. Em determinadas circunstâncias, a entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição.

50. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração do resultado que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com esse formato, a entidade apresenta uma análise usando uma classificação baseada na natureza das despesas. Nesse caso, a entidade deve divulgar os custos reconhecidos como despesa para matérias-primas e outros materiais, mão de obra e outros custos de transformação, em conjunto com a variação líquida nos estoques no período.

51 a 53 (Eliminados).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2017, os itens 7 a 19 da NBC T 16.10, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.137-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25.11.2008.

Brasília, 25 de novembro de 2016.

Joaquim de Alencar Bezerra Filho – Presidente em Exercício

(1) Publicada no DOU, de 06-12-2016.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 05, de 25 de novembro de 2016 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295-46, alterado pela Lei nº 12.249-10, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 32 – *Service Concession Arrangements: Grantor*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 05 – CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS: CONCEDENTE

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 7
Definições	8
Reconhecimento e mensuração de ativo da concessão de serviço	9 – 13
Reconhecimento e mensuração de passivos	14 – 28
Modelo de financiamento de passivos	18 – 23
Modelo de concessão de direitos à concessionária	24 – 26
Modelo bifurcado	27 – 28
Outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes	29
Outras receitas	30
Apresentação e divulgação	31 – 33
Transição	34 – 37
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é determinar a forma de contabilização dos contratos de concessão pela ótica da concedente, uma entidade do setor público.

Alcance

2. A entidade que elabore e apresente suas demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização dos contratos de concessão.

3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

4. (Não convergido).

5. No alcance desta norma, as concessões envolvem a prestação de serviços relacionados aos ativos das concessões por parte da concessionária em nome da concedente.

6. Concessões fora do alcance desta norma são aquelas que não envolvem a prestação de serviços públicos e acordos que envolvam tanto a gestão quanto a prestação de serviços nos casos em que o ativo não é controlado pela concedente (por exemplo, terceirização, contratos de serviço ou privatização).

7. Esta norma não apresenta a contabilização pela ótica das concessionárias.

Definições

8. Os seguintes termos são usados nesta norma com os significados abaixo:

Acordo vinculante corresponde a contrato ou outros acordos que conferem às partes direitos e obrigações tal como se estivessem na forma de contrato.

Concedente é a entidade que confere à concessionária o direito de exploração dos serviços providos pelo ativo da concessão.

Concessionária corresponde à entidade que usa o ativo da concessão, sujeito ao controle da concedente, para fornecer serviços públicos.

Acordo de concessão de serviços corresponde a acordo vinculante entre uma entidade concedente e uma concessionária em que:

(l) a concessionária usa o ativo da concessão, por prazo determinado, para prover serviços públicos em nome da concedente; e

(m) a concessionária é compensada por seus serviços durante o período da concessão.

Ativo da concessão de serviços é o ativo usado para prover serviços públicos no acordo de concessão de serviços que:

(c) é fornecido pela concessionária, sendo que:

(i) constrói, desenvolve ou adquire o ativo de terceiro; ou

(ii) é um ativo preexistente da concessionária;

(d) é fornecido pela concedente, sendo que:

(i) é um ativo preexistente da concedente; ou

(ii) corresponde a uma melhoria em ativo preexistente da concedente.

Reconhecimento e mensuração de ativo da concessão de serviço

9. A entidade concedente deve reconhecer um ativo fornecido pela concessionária e/ou uma melhoria em seus ativos preexistentes como ativo da concessão de serviços se:

(c) a concedente controla ou regula os serviços que a concessionária deve fornecer com o ativo, a quem ela deve entregar os serviços e por qual preço; e

(d) a concedente controla – por meio da propriedade, usufruto ou de alguma outra forma – qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo da concessão.

10. Esta norma se aplica a ativo usado em acordo de concessão de serviços por toda a sua vida útil (*whole-of-life*) se as condições do item 9 forem satisfeitas.

11. A concedente deve mensurar inicialmente os ativos da concessão de serviços reconhecidos conforme o item 9 pelo valor justo, exceto quando se enquadrarem nas condições do item 12.

12. Sempre que o ativo preexistente da concedente atender às condições especificadas nos itens 9 ou 10, a concedente deve reclassificar o ativo preexistente como "ativo de concessão de serviços". O ativo reclassificado deve ser contabilizado de acordo com as regras de contabilização de ativos imobilizados ou intangíveis.

13. Posteriormente ao reconhecimento inicial ou à reclassificação, os ativos da concessão de serviços devem ser contabilizados como uma **classe separada de ativos**.

Reconhecimento e mensuração de passivos

14. Sempre que a concedente reconhecer o ativo da concessão de serviços em conformidade com os itens 9 ou 10, também deve ser reconhecido um passivo. A concedente não deve reconhecer o passivo quando o ativo seu preexistente for reclassificado como ativo de concessão de serviço em conformidade com o item 12, exceto em circunstâncias em que considerações adicionais sejam fornecidas pela concessionária, conforme destacado no item 15.

15. O passivo reconhecido de acordo com o item 14 deve ser inicialmente mensurado pelo mesmo valor que o ativo da concessão de serviço mensurado de acordo com o item 11, ajustado por qualquer outro valor transferido da concedente à concessionária, ou da concessionária para a concedente.

16. A natureza do passivo reconhecido é baseada na natureza da transação entre a concedente e a concessionária. A natureza do negócio entregue pela concedente à concessionária é determinada com referência nos termos do acordo vinculante e, quando relevante, do direito dos contratos.

17. Na troca pelo ativo da concessão do serviço, a concedente pode compensar a concessionária pelo ativo da concessão do serviço por meio de qualquer combinação de:

(e) realização de pagamentos à concessionária (modelo de "financiamento de passivos");

(f) compensação à concessionária por quaisquer outros meios (modelo de "concessão de direitos à concessionária"), como:

i. conceder à concessionária o direito de auferir receitas de usuários dos ativos da concessão; ou

ii. conceder à concessionária acesso para uso de outro ativo gerador de receita (por exemplo, ala de hospital em que as demais partes são usadas pela concedente para tratar pacientes, ou estacionamento adjacente ao lugar em que se prestam serviços públicos).

Modelo de financiamento de passivos

18. Sempre que a concedente tiver obrigação incondicional de pagamento à concessionária, em espécie ou por meio de qualquer outro ativo financeiro, decorrente da construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria do ativo da concessão do serviço, a concedente deve contabilizar o passivo reconhecido conforme o item 14 como passivo de financiamento.

19. A concedente tem obrigação incondicional de pagar em espécie se for garantido à concessionária:

- (a) valores especificados ou determinados; ou
- (b) a subvenção ao usuário, se houver, correspondendo à diferença entre os montantes recebidos pela concessionária dos usuários do serviço público e qualquer valor especificado ou determinado conforme o item 19(a), mesmo que o pagamento esteja dependente de que a concessionária assegure que o ativo da concessão de serviços atenda a certos requisitos de qualidade ou eficiência.

20. (Não convergido).

21. A concedente deve separar e contabilizar os pagamentos à concessionária de acordo com sua substância, sendo parte como redução do passivo reconhecido em conformidade com o item 14, encargo financeiro, e tarifa por serviços prestados pela concessionária.

22. O encargo financeiro e a tarifa pelos serviços prestados pela concessionária em acordo de concessão de serviços determinados conforme o item 21 devem ser contabilizados como despesa.

23. Quando o ativo e o componente do serviço de acordo de concessão dos serviços forem identificáveis separadamente, a parcela dos pagamentos recebidos pela concessionária relacionada aos componentes de serviço deve ser alocada usando o valor justo. Quando o ativo e os componentes de serviço não forem identificáveis separadamente, a parcela dos pagamentos da concedente à concessionária relacionada aos serviços deve ser determinada por meio de técnicas de estimação.

Modelo de concessão de direitos à concessionária

24. Quando a concedente não tem obrigação incondicional de pagar em espécie ou por meio de qualquer outro ativo financeiro à con-

cessionária pela construção, desenvolvimento, aquisição, ou melhoria do ativo da concessão de serviços, e concede à concessionária o direito de obter receita dos usuários ou outro ativo gerador de caixa, a concedente deve contabilizar o passivo reconhecido de acordo com o item 14 como o montante não realizado das receitas decorrentes da troca de ativos entre a concedente e a concessionária.

25. A concedente deve reconhecer a receita e reduzir o passivo reconhecido conforme o item 24 de acordo com a substância econômica do acordo da concessão de serviços.

26. Quando a concedente compensa a concessionária por meio da entrega do direito de obter receitas dos usuários da concessão, a transação deve ser qualificada como transação que gera receita. Como o direito concedido à concessionária é efetivo para o período do acordo da concessão de serviço, a concedente não deve reconhecer a receita da transação imediatamente. Em vez disso, deve ser reconhecido um passivo para qualquer parcela da receita ainda não realizada. A receita deve ser realizada de acordo com a substância econômica do acordo de concessão de serviço, e o passivo deve ser reduzido concomitantemente ao reconhecimento da receita.

Modelo bifurcado

27. Se a concedente paga pela construção, desenvolvimento, aquisição, ou melhoria de um ativo da concessão de serviço, em parte por meio da assunção de passivo financeiro e em parte pela concessão de direito à concessionária, deve ser contabilizada separadamente cada parte do passivo, conforme o item 14. O montante inicialmente reconhecido para o passivo total deve ser o mesmo que aquele especificado no item 15.

28. A concedente deve contabilizar cada parte do passivo referente ao item 27 de acordo com os itens 18 a 26.

Outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes

29. A concedente deve contabilizar outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes resultantes de um acordo da concessão de serviços em conformidade com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Outras receitas

30. A concedente deve contabilizar as receitas de um acordo de concessão de serviços, exceto as referidas nos itens 24 a 26, de acordo com a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação.

Apresentação e divulgação

31. A concedente deve apresentar as informações contábeis de acordo com outras NBCs TSP.

32. Todos os aspectos de acordo de concessão de serviços devem ser considerados ao se determinar as divulgações adequadas nas notas explicativas. Em cada exercício, a concedente deve evidenciar as seguintes informações com relação aos acordos de concessão de serviços:

(a) descrição do acordo;

(b) termos significativos do acordo que possam afetar seu montante, momento e segurança acerca dos seus fluxos de caixa futuros (por exemplo, prazo da concessão, datas de revisão/renegociação de valores e bases nas quais as revisões de valores e/ou renegociações serão determinadas);

(c) a natureza e a extensão (por exemplo, quantidade, prazo ou montante, quando apropriado) de:

i. direitos de uso de ativos específicos;

ii. direitos esperados de que a concessionária forneça serviços específicos em relação ao acordo de concessão de serviço;

iii. ativos de concessão de serviços reconhecidos como ativos no exercício, incluindo ativos existentes da concedente reclassificados como ativos da concessão de serviços;

iv. direitos de recebimento de ativos específicos ao final do acordo de concessão de serviços;

v. opções de renovação e conclusão do acordo de concessão de serviços;

vi. outros direitos e obrigações (por exemplo, reparação geral dos ativos da concessão de serviços); e

vii. obrigações de fornecer à concessionária acesso a ativos de concessão de serviços ou outros ativos geradores de receitas; e

(d) alterações no acordo ocorridas durante o exercício.

33. As evidenciações exigidas conforme o item 32 devem ser fornecidas individualmente para cada acordo de concessão de serviços

significativos, ou de modo agregado para cada classe de acordo de concessão de serviços. Uma classe é um agrupamento de acordos de concessão de serviços envolvendo serviços de natureza similar (por exemplo, serviços de pedágio, de telecomunicações ou de água e esgoto). Essa evidenciação por classe de ativos de concessão de serviços soma-se à segregação por classe de ativo, exigida no item 13. Por exemplo, para os propósitos do item 13, o pedágio em uma ponte pode estar agrupado com outras pontes. Para o propósito deste item, o pedágio na ponte deve estar agrupado com pedágios nas estradas.

Transição

34. A entidade concedente que reconheceu anteriormente o ativo da concessão de serviços e seus passivos, receitas e despesas correlatos deve aplicar esta norma retrospectivamente.

35 a 37 (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 25 de novembro de 2016.

Joaquim de Alencar Bezerra Filho – Presidente em Exercício

(1) Publicada no DOU, de 06-12-2016.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 06, de 22 de setembro de 2017 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 16 – *Investment Property*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 06 – PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 6
Definições	7 – 19
Direito sobre propriedade para investimento mantida por arrendatário sob arrendamento mercantil operacional	8
Propriedade para investimento	9 – 19
Reconhecimento	20 – 25
Mensuração no reconhecimento	26 – 38
Mensuração após o reconhecimento	39 – 65

Política contábil	39 – 41
Modelo do valor justo	42 – 64
Incapacidade de determinar confiavelmente o valor justo	62 – 64
Modelo do custo	65
Reclassificação	66 – 76
Alienação	77 – 84
Divulgação	85 – 103
Modelo do valor justo e modelo do custo	85 – 103
Modelo do valor justo	87 – 89
Modelo do custo	90 – 103
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta norma na contabilização de propriedades para investimento.

3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

4. (Não convergido).

5. Esta norma se aplica à contabilização de propriedades para investimento, incluindo (a) a mensuração, nas demonstrações contábeis de arrendatário, de direitos sobre propriedades para investimento mantidas em arrendamento mercantil contabilizado, como arrendamento financeiro, e (b) a mensuração, nas demonstrações contábeis do arrendador, de propriedades para investimento disponibilizadas ao arrendatário em arrendamento mercantil operacional. Esta norma não trata

dos seguintes assuntos referentes a operações de arrendamento mercantil (*leasing*):

(a) classificação de arrendamentos mercantis como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional;

(b) reconhecimento de receitas de arrendamentos mercantis resultantes de propriedades para investimento (ver também NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação);

(c) mensuração, nas demonstrações contábeis do arrendatário, de direitos sobre propriedade mantida em arrendamento mercantil contabilizado como arrendamento operacional;

(d) mensuração, nas demonstrações contábeis do arrendador, do seu investimento líquido em arrendamento mercantil financeiro;

(e) contabilização de transações de venda e retroarrendamento (*leaseback*); e

(f) divulgação relativa a arrendamentos mercantis financeiros e a arrendamentos mercantis operacionais.

6. Esta norma não se aplica a:

(a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola; e

(b) direitos de exploração mineral e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes.

Definições

7. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Valor contábil é o montante pelo qual o ativo é reconhecido no balanço patrimonial.

Custo é o montante de caixa ou equivalentes de caixa pago ou o valor justo (ver NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, item 7.6(b)) de outra contraprestação dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção.

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edificação – ou parte da edificação – ou ambos) mantida para auferir recei-

tas de aluguel ou para valorização do capital, ou para ambas, e, não, para:

(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para finalidades administrativas; ou

(b) venda no curso normal das operações.

Propriedade ocupada pelo proprietário é a propriedade mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento mercantil financeiro) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para finalidades administrativas.

Direito sobre propriedade para investimento mantida por arrendatário sob arrendamento mercantil operacional

8. O direito sobre propriedade mantida por arrendatário sob arrendamento mercantil operacional pode ser classificado e contabilizado como propriedade para investimento se, e apenas se, (a) a propriedade iria de outra forma satisfazer à definição de propriedade para investimento, e (b) o arrendatário utilizar o modelo do valor justo definido nos itens 42 a 64 para o ativo reconhecido. Essa alternativa de classificação deve ser analisada propriedade a propriedade. Entretanto, uma vez escolhida, essa alternativa de classificação para um direito sobre propriedade desse gênero mantida sob arrendamento mercantil operacional, todas as propriedades classificadas como propriedade para investimento devem ser contabilizadas, utilizando o modelo do valor justo. Quando essa alternativa de classificação for escolhida, qualquer direito assim classificado deve ser incluído nas divulgações exigidas nos itens 85 a 89.

Propriedade para investimento

9. Existem diversas circunstâncias nas quais entidades do setor público podem manter propriedades para auferir receitas de aluguel e para valorização do capital. Por exemplo, uma entidade do setor público pode ser criada para administrar a carteira de imóveis do governo com fins comerciais. Nesse caso, as propriedades mantidas pela entidade, com exceção das propriedades mantidas para revenda no curso normal das operações, satisfazem à definição de propriedade para investimento. Outras entidades do setor público podem também

manter propriedades para auferir receitas de aluguel ou para valorização do capital, e utilizar o caixa gerado para financiar suas outras atividades (prestação de serviços). Por exemplo, uma universidade pública ou um governo local podem possuir um edifício com o propósito de arrendá-lo, com fins comerciais, a terceiros a fim de gerar recursos, em vez de produzir ou fornecer bens e serviços. Essa propriedade também se enquadra na definição de propriedade para investimento.

10. Por serem mantidas para auferir receitas de aluguel ou para valorização do capital, ou para ambas, as propriedades para investimento geram fluxos de caixa significativamente independentes dos outros ativos mantidos pela entidade. Isso distingue as propriedades para investimento de outros imóveis controlados pelas entidades do setor público, incluindo propriedades ocupadas pelo proprietário. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) também podem gerar fluxos de caixa. Por exemplo, entidades do setor público podem utilizar um edifício para fornecer bens e serviços para terceiros em troca da recuperação total ou parcial dos custos correspondentes. Entretanto, o edifício é mantido para facilitar a produção de bens e serviços, e os fluxos de caixa são atribuíveis não apenas ao edifício, mas também a outros ativos utilizados no processo de produção ou de fornecimento. A NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado aplica-se às propriedades ocupadas pelo proprietário.

11. A entidade pode controlar um ativo que seja legalmente de propriedade de outra entidade. Por exemplo, um órgão subnacional pode controlar e contabilizar determinados edifícios que sejam legalmente de propriedade do governo nacional. Em tais circunstâncias, referências a propriedades ocupadas pelo proprietário dizem respeito a propriedades ocupadas pela entidade que as reconhece em suas demonstrações contábeis.

12. São exemplos de propriedades para investimento:

(a) terrenos mantidos para valorização do capital a longo prazo e, não, para venda no curso normal das operações. Por exemplo, terreno mantido por hospital para valorização do capital, o qual pode ser vendido em momento oportuno;

(b) terrenos mantidos para uso futuro ainda não definido. Se a entidade não tiver determinado que utilizará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário, incluindo ocupação para fornecer serviços, tais como aqueles proporcionados por parques nacionais para gerações atuais e futuras, ou para venda no curso normal das operações, o terreno deve ser considerado como mantido para valorização do capital;

(c) edifício de propriedade da entidade (ou mantido pela entidade em arrendamento mercantil financeiro) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos mercantis operacionais com fins comerciais. Por exemplo, uma universidade pública pode possuir um edifício que seja arrendado com fins comerciais a terceiros;

(d) edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos mercantis operacionais com fins comerciais a terceiros; e

(e) propriedade em construção ou desenvolvimento para uso futuro como propriedade para investimento.

13. São exemplos de itens que não são propriedades para investimento, estando, por isso, fora do alcance desta norma:

(a) propriedade mantida para venda no curso normal das operações ou em processo de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver NBC TSP 04 – Estoques). Por exemplo, um governo municipal pode rotineiramente incrementar suas receitas pela compra e venda de propriedades. Nesses casos, as propriedades mantidas exclusivamente para alienação em futuro próximo ou para desenvolvimento com finalidade de revenda devem ser classificadas como estoque. A secretaria de habitação pode vender rotineiramente parte de suas habitações em estoque no curso normal das suas operações. Nesses casos, qualquer habitação em estoque mantida para venda deve ser classificada como estoque;

(b) propriedade em construção ou desenvolvimento por conta de terceiros. Por exemplo, uma secretaria pode celebrar contratos de construção com entidades externas ao Governo;

(c) propriedade ocupada pelo proprietário (ver NBC TSP 07), incluindo, entre outras coisas, propriedade mantida para uso futuro como propriedade ocupada pelo proprietário; propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente como propriedade ocupada

pelo proprietário; propriedade ocupada por empregados (que paguem, ou não, aluguéis a taxas de mercado); e propriedade ocupada pelo proprietário ao aguardo de alienação;

(d) (eliminada);

(e) propriedade que é arrendada a outra entidade sob arrendamento mercantil financeiro;

(f) propriedade mantida para fornecer serviço social e que também gera entradas de caixa. Por exemplo, uma secretaria de habitação pode manter amplos estoques de habitações utilizados para fornecer moradia para famílias de baixa renda por aluguéis com preço abaixo do mercado. Nessa situação, a propriedade é mantida para fornecer serviços de habitação em vez de auferir receitas de aluguel ou valorização do capital, e a renda de aluguel gerada é atinente aos propósitos pelos quais a propriedade é mantida. Tais propriedades não são consideradas propriedades para investimento e devem ser contabilizadas de acordo com a NBC TSP 07; e

(g) propriedade mantida para propósitos estratégicos, que deve ser contabilizada de acordo com a NBC TSP 07.

14. Geralmente, entidades do setor público mantêm propriedades para satisfazer a objetivos de prestação de serviços em vez de auferir receitas de aluguel ou valorização do capital. Em tais situações, a propriedade não satisfaz à definição de propriedade para investimento. Entretanto, nos casos em que entidades do setor público mantêm propriedades para auferir receitas de aluguel ou para valorização do capital, esta norma é aplicável. Em alguns casos, entidades do setor público mantêm algumas propriedades que compreendem (a) parte que é mantida para auferir receitas de aluguel ou para a valorização do capital em vez de fornecer serviços, e (b) outra parte que é mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Por exemplo, hospital ou universidade pública podem possuir um edifício do qual parte é utilizada para finalidades administrativas e outra parte é arrendada como apartamentos com fins comerciais. Se tais partes puderem ser vendidas separadamente (ou arrendadas separadamente por meio de arrendamento mercantil financeiro), a entidade deve contabilizar tais partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade somente deve ser considerada propriedade para investimento se parte

insignificante é mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

15. Em alguns casos, a entidade presta serviços de apoio aos ocupantes da propriedade por ela mantida. A entidade deve tratar tal propriedade como propriedade para investimento, se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Um exemplo é quando uma agência governamental (a) possui um edifício de escritórios mantido exclusivamente para aluguel com fins comerciais, e (b) também presta serviços de segurança e de manutenção aos arrendatários que ocupam o edifício.

16. Em outros casos, os serviços prestados são significativos. Por exemplo, um governo pode possuir um hotel ou albergue administrado por meio de sua agência de administração de propriedades. Os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos para o acordo como um todo. Por isso, o hotel ou o albergue administrado pelo proprietário deve ser considerado propriedade ocupada pelo proprietário e, não, propriedade para investimento.

17. Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são significativos a ponto de que a propriedade não se qualifique como propriedade para investimento. Por exemplo, governo ou agência governamental que é proprietário de hotel pode transferir algumas responsabilidades a terceiros sob contrato de gestão, cujos termos variam amplamente. Por um lado, a posição do governo ou agência governamental pode, em essência, ser a de investidor que não desempenhe a administração da propriedade. Por outro lado, o governo ou a agência governamental podem simplesmente ter terceirizado funções do dia a dia, embora ficando com significativa exposição aos riscos das variações dos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.

18. É necessário julgamento para determinar se a propriedade se qualifica como propriedade para investimento. A entidade deve desenvolver critérios para que possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de propriedade para investimento e com a correspondente orientação constante nos itens 9 a 17. O item 86(c) exige que a entidade divulgue esses critérios quando a classificação for difícil de ser realizada.

19. Em alguns casos, a entidade possui propriedade que está arrendada e ocupada por sua controladora ou por outra controlada. A propriedade não se qualifica como propriedade para investimento nas demonstrações contábeis consolidadas, porque a propriedade está ocupada pelo proprietário sob a perspectiva do grupo. Porém, da perspectiva da entidade que a possui, tal propriedade deve ser considerada propriedade para investimento se satisfizer à definição do item 7. Por isso, o arrendador deve tratar a propriedade como propriedade para investimento nas suas demonstrações contábeis individuais. Essa situação pode surgir quando o governo cria uma entidade administradora de propriedades para gerir seus edifícios de escritório. Os edifícios são, então, arrendados a outras entidades do governo com fins comerciais. Nas demonstrações contábeis da entidade administradora de propriedades, a propriedade deve ser contabilizada como propriedade para investimento. Entretanto, nas demonstrações contábeis consolidadas do governo, a propriedade deve ser contabilizada como ativo imobilizado, de acordo com a NBC TSP 07.

Reconhecimento

20. A propriedade para investimento deve ser reconhecida como ativo quando, e apenas quando:

(a) for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados à propriedade para investimento fluirão para a entidade; e

(b) o custo ou valor justo da propriedade para investimento puder ser mensurado confiavelmente.

21. Ao determinar se o item satisfaz ao primeiro critério para reconhecimento, a entidade precisa avaliar o nível de certeza relacionado ao fluxo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com base na disponibilidade de evidências no momento do reconhecimento inicial. A existência de certeza suficiente de que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluirão para a entidade necessita de garantia de que a entidade vai obter os benefícios relacionados ao ativo e que vai assumir os riscos associados. Essa garantia geralmente é disponível quando os riscos e os benefícios tenham passado para a entidade. Antes que isso ocorra, a transação para aquisição do ativo pode ser geralmente cancelada sem penalidades significativas e, portanto, o ativo não deve ser reconhecido.

22. O segundo critério para reconhecimento em geral é prontamente satisfeito, porque a transação de troca evidenciando a compra do ativo identifica seu custo. Como especificado no item 27, sob certas circunstâncias, uma propriedade para investimento pode ser adquirida sem custo ou por custo irrisório. Em tais casos, o custo da propriedade para investimento é o seu valor justo na data da aquisição.

23. A entidade deve avaliar, segundo esse critério de reconhecimento, todos os custos da propriedade para investimento no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem valores inicialmente incorridos para adquirir a propriedade para investimento e valores incorridos para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção à propriedade (exceto os gastos de manutenção usual, ver o item 24).

24. Segundo o critério de reconhecimento do item 20, a entidade não deve reconhecer no valor contábil da propriedade para investimento os gastos com manutenção usual da propriedade. Pelo contrário, esses gastos devem ser reconhecidos no resultado do período quando incorridos. Os gastos de manutenção usual são basicamente os de mão de obra e de bens consumíveis, e podem incluir os gastos com pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para reparo e manutenção da propriedade.

25. Partes da propriedade para investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. Segundo o critério de reconhecimento, a entidade deve reconhecer no valor contábil da propriedade para investimento o custo da parte da substituição da propriedade para investimento existente no momento em que o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. O valor contábil das partes substituídas deve ser desreconhecido de acordo com as disposições desta norma.

Mensuração no reconhecimento

26. A propriedade para investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo (os custos de transação devem ser incluídos na mensuração inicial).

27. Quando a propriedade para investimento é adquirida por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

28. O custo da propriedade para investimento adquirida compreende o seu preço de compra e qualquer gasto diretamente atribuível. Os gastos diretamente atribuíveis incluem, por exemplo, a remuneração profissional de serviços legais, tributos de transferência de propriedade e outros custos de transação.

29. (Eliminado).

30. O custo de propriedade para investimento não é aumentado por:

(a) gastos de início das operações (a não ser que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária a fim de que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela administração);

(b) perdas operacionais incorridas antes de a propriedade para investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou

(c) quantidades anormais de material, mão de obra ou outros recursos consumidos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

31. Se o pagamento da propriedade para investimento for a prazo, o seu custo é o equivalente ao valor à vista. A diferença entre essa quantia e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa financeira durante o período do financiamento.

32. A propriedade para investimento pode ser adquirida por meio de transação sem contraprestação. Por exemplo, o governo nacional pode transferir sem ônus um edifício de escritórios para entidade de governo subnacional, que, por sua vez, aluga-o a preços de mercado. A propriedade para investimento pode também ser adquirida mediante transação sem contraprestação por meio de confisco. Em tais circunstâncias, o custo da propriedade é seu valor justo na data da aquisição.

33. Quando a entidade reconhece inicialmente suas propriedades para investimento pelo valor justo (de acordo com o item 27), o valor justo é o custo da propriedade. A entidade deve decidir, subsequente-

mente ao reconhecimento inicial, adotar o modelo do valor justo (itens 42 a 64) ou o modelo do custo (item 65).

34.O custo inicial do direito sobre propriedade mantida em arrendamento mercantil e classificado como propriedade para investimento deve ser o estabelecido como o menor valor entre o valor justo da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento. Montante equivalente deve ser reconhecido como passivo.

35.Qualquer prêmio pago por arrendamento mercantil deve ser tratado como parte dos pagamentos mínimos do arrendamento para essa finalidade, sendo, portanto, incluído no custo do ativo, mas excluído do passivo. Se o direito sobre propriedade mantida sob arrendamento mercantil for classificado como propriedade para investimento, o item contabilizado pelo valor justo é esse direito e não a propriedade subjacente. A orientação para a determinação do valor justo de direito sobre propriedade é desenvolvida para o modelo do valor justo nos itens 42 a 61. Essa orientação também é relevante para a determinação do valor justo quando esse valor é utilizado como custo para fins do reconhecimento inicial.

36.Uma ou mais propriedades para investimento podem ser adquiridas por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários ou pela combinação de ativos monetários e não monetários. A discussão a seguir refere-se à permuta de ativo não monetário por outro, bem como se aplica a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de tal propriedade para investimento deve ser mensurado pelo valor justo, a menos que (a) a transação de permuta não tenha essência comercial, ou (b) nem o valor justo do ativo recebido nem o valor justo do ativo cedido sejam confiavelmente mensuráveis. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não possa imediatamente desreconhecer o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurado pelo valor justo, seu custo deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

37.A entidade deve determinar se a operação de permuta é, na essência, de natureza comercial, considerando a extensão em que se espera que os seus fluxos de caixa futuros ou potencial de serviços sejam alterados como resultado da transação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

(a) a configuração (risco, prazo e valor) dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou

(b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetadas pela transação se altera como resultado da permuta; e

(c) a diferença em (a) ou (b) é significativa em relação ao valor justo dos ativos trocados.

Para a finalidade de determinar se a transação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações afetada pela transação deve refletir os fluxos de caixa após os tributos, se for o caso. O resultado dessas análises pode ser claro sem que a entidade tenha de efetuar cálculos detalhados.

38. O valor justo de ativo para o qual não existam transações de mercado comparáveis é confiavelmente mensurável se (a) a variabilidade na faixa de estimativas razoáveis do valor justo não for significativa para esse ativo, ou (b) as probabilidades de várias estimativas dentro dessa faixa puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar confiavelmente o valor justo tanto do ativo recebido quanto do ativo cedido, então o valor justo do ativo cedido deve ser utilizado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do ativo recebido seja mais claramente evidente.

Mensuração após o reconhecimento

Política contábil

39. Com as exceções indicadas no item 43, a entidade deve escolher como sua política contábil o modelo do valor justo (itens 42 a 64) ou o modelo do custo (item 65) e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades para investimento.

40. A alteração voluntária na política contábil deve ser feita apenas se a alteração resultar em apresentação mais apropriada das operações, de outros eventos ou de condições nas demonstrações contábeis da entidade. É altamente improvável que a alteração do modelo do valor justo para o modelo do custo resulte em apresentação mais apropriada.

41. Esta norma exige que todas as entidades determinem o valor justo de propriedades para investimento para a finalidade de mensuração (se a entidade utilizar o modelo do valor justo) ou de divulgação (se utilizar o modelo do custo). Incentiva-se a entidade, mas não se exige dela a mensurar o valor justo das propriedades para investimento, tendo por base avaliação realizada por avaliador independente que tenha qualificação profissional relevante e reconhecida, e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que esteja sendo avaliada.

Modelo do valor justo

42. Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolhe o modelo do valor justo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo, exceto nos casos descritos no item 62.

43. Quando o direito sobre propriedade mantida por arrendatário em arrendamento mercantil operacional for classificado como propriedade para investimento, segundo o item 8, o item 39 deixa de ser opcional, e o modelo do valor justo deve ser aplicado.

44. O ganho ou a perda proveniente de alteração no valor justo de propriedade para investimento deve ser reconhecido no resultado do período em que ocorra.

45. O valor justo de propriedade para investimento é o preço pelo qual a propriedade poderia ser negociada entre partes conhecedoras e interessadas, em transação sem favorecimentos (ver item 7). O valor justo exclui especificamente o preço estimado inflacionado ou deflacionado por condições ou circunstâncias especiais, tais como financiamento atípico, acordos de venda e retroarrendamento (*leaseback*), e contrapartidas ou concessões especiais dadas por alguém associado à venda.

46. A entidade deve determinar o valor justo sem qualquer dedução para custos de transação em que possa incorrer pela venda ou outra forma de alienação.

47. O valor justo da propriedade para investimento deve refletir as condições de mercado na data das demonstrações contábeis.

48.O valor justo é específico no tempo e na data determinada. Pelo fato de as condições de mercado poderem mudar, a quantia atribuída sob o critério do valor justo pode ser incorreta ou não ser apropriada se estimada em outro momento. A definição de valor justo assume também troca simultânea e término do contrato de venda sem qualquer variação de preço que pudesse ser realizada entre partes conhecedoras e interessadas, em transação sem favorecimentos, se a troca e o término não forem simultâneos.

49.O valor justo da propriedade para investimento reflete, entre outras coisas, as receitas provenientes de arrendamentos correntes e premissas razoáveis e fundamentadas que representem aquilo que partes conhecedoras e interessadas, em transação sem favorecimentos, assumiriam acerca da receita de futuros arrendamentos à luz de condições correntes. Também reflete, em base semelhante, quaisquer saídas de caixa (incluindo pagamentos de receita e outras saídas) que possam ser esperadas em relação à propriedade. Algumas dessas saídas de caixa estão refletidas no passivo, enquanto outras se relacionam com saídas de caixa que não são reconhecidas nas demonstrações contábeis até data posterior.

50.O item 34 especifica a base para o reconhecimento inicial do custo do direito sobre propriedade arrendada. O item 42 exige que o direito sobre propriedade arrendada seja remensurado, se necessário, pelo valor justo. Em arrendamento mercantil negociado a taxas de mercado, o valor justo de direito sobre propriedade arrendada na aquisição, líquido de todos os pagamentos esperados desse arrendamento (incluindo os relativos a passivos reconhecidos), deve ser zero. Esse valor justo não se altera para fins contábeis, independentemente de o ativo arrendado e o respectivo passivo serem reconhecidos pelo valor justo ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos de arrendamento. Assim, remensurar o ativo arrendado a partir do custo, de acordo com o item 34, para o valor justo, de acordo com o item 42, não deve resultar em qualquer ganho ou perda inicial, a não ser que o valor justo seja mensurado em momentos diferentes. Isso pode ocorrer quando for feita a escolha para aplicar o modelo do valor justo após o reconhecimento inicial.

51.A definição de valor justo refere-se a “partes conhecedoras e interessadas”. Nesse contexto, “conhecedoras” significa que tanto o

comprador quanto o vendedor interessado estão razoavelmente informados acerca da natureza e características da propriedade para investimento, dos seus usos reais e potenciais e das condições do mercado na data das demonstrações contábeis. O comprador interessado está motivado, mas não compelido, a comprar. Esse comprador não está nem ávido nem determinado a comprar por qualquer preço. O assumido comprador não pagaria preço mais elevado do que o exigido por mercado composto por compradores e vendedores conhecedores do negócio e interessados nele.

52. O vendedor interessado não é nem vendedor ávido nem compelido a vender a qualquer preço, nem preparado para resistir a preço não considerado razoável de acordo com as condições correntes do mercado. O vendedor interessado está motivado a vender a propriedade para investimento nas condições de mercado pelo melhor preço possível. As circunstâncias do efetivo proprietário da propriedade para investimento no caso concreto não devem ser consideradas, uma vez que o vendedor interessado é proprietário hipotético (por exemplo, vendedor interessado não levaria em consideração as circunstâncias fiscais particulares do efetivo proprietário da propriedade para investimento).

53. A definição de valor justo refere-se a uma transação sem favorecimentos realizada entre partes conhecedoras e interessadas. Transação sem favorecimentos sob condições normais de mercado é a transação entre partes que não tenham relacionamento particular ou especial entre elas que torne os preços das transações não característicos das condições de mercado. A transação é tida como transação entre entidades não relacionadas, cada uma delas atuando independentemente.

54. A melhor evidência de valor justo é dada por preços correntes em mercado ativo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e sujeitas a arrendamentos mercantis e a outros contratos semelhantes. A entidade deve tratar de identificar quaisquer diferenças na natureza, local ou condição da propriedade, ou nos termos contratuais dos arrendamentos e de outros contratos relacionados com a propriedade.

55. Na ausência de preços correntes em mercado ativo do gênero descrito no item 54, a entidade deve considerar a informação proveniente de várias fontes, incluindo:

(a) preços correntes em mercado ativo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes arrendamentos mercantis ou outros contratos), ajustados para refletir essas diferenças;

(b) preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos ativos, com ajustes para refletir quaisquer alterações nas condições econômicas desde a data das transações que ocorreram sob esses preços; e

(c) projeções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas confiáveis de futuros fluxos de caixa, suportadas pelos termos de qualquer arrendamento mercantil e de outros contratos existentes e (quando possível) por evidência externa, tal como rendas correntes de mercado de propriedades semelhantes no mesmo local e condição, e utilizando taxas de desconto que reflitam avaliações correntes de mercado quanto à incerteza na quantia e no prazo dos fluxos de caixa.

56. Em alguns casos, as várias fontes listadas no item anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao valor justo da propriedade para investimento. A entidade deve considerar as razões dessas diferenças, com o objetivo de chegar à estimativa mais confiável do valor justo dentro de intervalo de estimativas razoáveis de valor justo.

57. Em casos excepcionais, quando a entidade adquire pela primeira vez uma propriedade para investimento (ou quando a propriedade existente se torna pela primeira vez propriedade para investimento após a alteração em seu uso), há clara evidência de que a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis de valor justo seria tão grande, e as probabilidades dos vários efeitos tão difíceis de avaliar, que a utilidade de uma única estimativa de valor justo se torna inexistente. Isso pode indicar que o valor justo da propriedade não é determinável confiavelmente de forma contínua (ver item 62).

58. O valor justo difere do valor em uso, tal como definido na NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e na NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. O valor justo reflete o conhecimento e as estimativas de compradores e vendedores conhecedores do negócio e interes-

sados nele. Em contraste, o valor em uso reflete as estimativas da entidade, incluindo os efeitos de fatores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. Por exemplo, o valor justo não reflete qualquer dos seguintes fatores, na medida em que não estariam geralmente disponíveis para compradores e vendedores conhecedores do negócio e nele interessados:

- (a) valor adicional derivado da criação de carteira de propriedades em diferentes localizações;
- (b) sinergias entre propriedades para investimento e outros ativos;
- (c) direitos ou restrições legais que somente sejam específicos ao proprietário atual; e
- (d) benefícios ou encargos tributários que sejam específicos ao proprietário atual.

59. Ao determinar o valor justo da propriedade para investimento, a entidade não deve contar duplamente ativos ou passivos que são reconhecidos como ativos ou passivos separados. Por exemplo:

(a) equipamentos, tais como elevadores ou aparelhos de ar-condicionado, são muitas vezes parte integrante da edificação e estão geralmente incluídos no valor justo da propriedade para investimento, não sendo reconhecidos separadamente como ativo imobilizado;

(b) se o escritório for arrendado mobiliado, o valor justo do escritório inclui geralmente o valor justo da mobília, porque a receita do arrendamento se relaciona com o escritório mobiliado. Quando a mobília for incluída no valor justo da propriedade para investimento, a entidade não deve reconhecer a mobília como ativo separado;

(c) o valor justo da propriedade para investimento exclui a receita de arrendamento mercantil operacional recebida antecipadamente ou apropriada por competência porque a entidade a reconhece como passivo ou ativo separado;

(d) o valor justo da propriedade para investimento mantida em arrendamento mercantil reflete os fluxos de caixa esperados. Assim, se a avaliação obtida para a propriedade for líquida de todos os recebimentos que se esperam que sejam feitos, é necessário voltar a adicionar qualquer passivo de arrendamento reconhecido para atingir o valor contábil da propriedade para investimento, utilizando o modelo do valor justo.

60. O valor justo da propriedade para investimento não reflete os investimentos futuros de capital fixo que melhorem ou aumentem a propriedade, e não reflete os benefícios futuros relacionados a esses gastos.

61. Em alguns casos, a entidade espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com a propriedade para investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) exceda o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa. A entidade deve aplicar a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para determinar se reconhece o passivo e, nesse caso, como mensurá-lo.

Incapacidade de determinar confiavelmente o valor justo

62. Há uma premissa refutável de que a entidade pode determinar confiavelmente o valor justo da propriedade para investimento de forma contínua. Porém, em casos excepcionais, quando a entidade adquire, pela primeira vez, uma propriedade para investimento (ou quando a propriedade existente se torna, pela primeira vez, propriedade para investimento após a alteração em seu uso), há clara evidência de que o valor justo da propriedade para investimento não é determinável confiavelmente de forma contínua. Isso ocorre quando, e apenas quando, são pouco frequentes as transações de mercado comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas confiáveis de valor justo (por exemplo, com base em projeções de fluxos de caixa descontados). Em tais casos, a entidade deve mensurar essa propriedade para investimento, utilizando o modelo do custo da NBC TSP 07. O valor residual da propriedade para investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve aplicar a NBC TSP 07 até a alienação da propriedade para investimento.

62A. Quando a entidade estiver apta a mensurar confiavelmente o valor justo da propriedade para investimento em construção que tenha sido previamente mensurada pelo custo, ela deve mensurá-la pelo seu valor justo. Quando a construção dessa propriedade for finalizada, presume-se que seu valor justo possa ser mensurado confiavelmente. Se não for o caso, de acordo com o item 62, a propriedade deve ser contabilizada pelo modelo do custo, conforme a NBC TSP 07.

62B. A premissa de que o valor justo da propriedade para investimento em construção possa ser mensurado confiavelmente pode ser refutada somente no reconhecimento inicial. A entidade que tenha mensurado um item da propriedade para investimento em construção pelo valor justo não pode concluir que o valor justo da propriedade para investimento cuja construção tenha sido finalizada não possa ser determinado confiavelmente.

63. Nos casos excepcionais em que a entidade seja compelida, pela razão dada no item 62, a mensurar uma propriedade para investimento, utilizando o modelo do custo, de acordo com a NBC TSP 07, ela deve mensurar todas as suas outras propriedades para investimento pelo valor justo. Nesses casos, embora a entidade possa utilizar o modelo do custo para uma propriedade para investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes utilizando o modelo do valor justo.

64. Se a entidade tiver previamente mensurado a propriedade para investimento pelo valor justo, ela deve continuar a mensurar a propriedade pelo valor justo até sua alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo proprietário ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso normal das operações), mesmo que transações de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis.

Modelo do custo

65. Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolher o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento, de acordo com os requisitos da NBC TSP 07 para esse modelo, isto é, custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Reclassificação

66. As reclassificações para ou de propriedade para investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:

(a) início da ocupação pelo proprietário, em relação à reclassificação de propriedade para investimento para propriedade ocupada pelo proprietário;

(b) início de desenvolvimento da propriedade com objetivo de venda, em relação à reclassificação de propriedade para investimento para estoque;

(c) fim da ocupação pelo proprietário, em relação à reclassificação de propriedade ocupada pelo proprietário para propriedade para investimento; ou

(d) início de arrendamento mercantil operacional (com fins comerciais), em relação à reclassificação de estoque para propriedade para investimento;

(e) (eliminada).

67.O uso de propriedade para investimento pelo governo pode mudar ao longo do tempo. Por exemplo, o governo pode decidir ocupar um edifício atualmente utilizado como propriedade para investimento ou converter um edifício atualmente utilizado como quartel ou para finalidades administrativas em hotel e deixar tal edifício para operadores privados. No primeiro caso, o edifício deve ser contabilizado como propriedade para investimento até o início da ocupação. No último caso, o edifício deve ser contabilizado como ativo imobilizado até que sua ocupação tenha cessado, devendo ser reclassificado para propriedade para investimento.

68.O item 66(b) exige que a entidade reclassifique a propriedade de propriedade para investimento para estoque quando, e apenas quando, houver alteração no uso, evidenciada pelo início de seu desenvolvimento com objetivo de venda. Quando a entidade decidir alienar a propriedade para investimento sem que a desenvolva para tanto, ela deve continuar a tratar a propriedade como propriedade para investimento até que ela seja desreconhecida (eliminada do balanço patrimonial), não devendo reclassificá-la para estoque. De forma semelhante, se a entidade iniciar o redesenvolvimento de propriedade para investimento existente com o objetivo de seu uso futuro contínuo como propriedade para investimento, a propriedade deve permanecer classificada como tal, não devendo ser reclassificada para propriedade ocupada pelo proprietário durante o redesenvolvimento.

69. A secretaria de administração de propriedades pode revisar regularmente seus imóveis para determinar se eles satisfazem a seus requisitos e, como parte de tal processo, pode identificar e manter certos imóveis para venda. Em tal situação, o imóvel pode ser considerado estoque. Entretanto, se o governo decidir manter o imóvel pelo seu potencial de gerar receitas de aluguel e valorização do capital, ele deve ser reclassificado para propriedade para investimento no início de qualquer arrendamento mercantil operacional subsequente.

70. Os itens 71 a 76 aplicam-se aos aspectos de reconhecimento e mensuração correspondentes quando a entidade utiliza o modelo do valor justo para propriedades para investimento. Quando a entidade utilizar o modelo do custo, as reclassificações entre propriedade para investimento, propriedade ocupada pelo proprietário e estoque não alteram o valor contábil da propriedade transferida nem alteram o custo dessa propriedade para fins de mensuração ou divulgação.

71. Nos casos de reclassificação de propriedade para investimento contabilizada pelo valor justo para propriedade ocupada pelo proprietário ou para estoque, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização, de acordo com a NBC TSP 07 ou a NBC TSP 04, deve ser o seu valor justo na data da alteração de uso.

72. Se a propriedade ocupada pelo proprietário se tornar propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo, a entidade deve aplicar a NBC TSP 07 até a data da alteração de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre o valor contábil do imóvel de acordo com a NBC TSP 07 e o seu valor justo como reavaliação de acordo com a NBC TSP 07.

73. Até a data em que a propriedade ocupada pelo proprietário se torne propriedade para investimento contabilizada pelo valor justo, a entidade deve depreciar a propriedade e reconhecer quaisquer perdas por redução ao valor recuperável que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre o valor contábil da propriedade de acordo com a NBC TSP 07 e o seu valor justo como reavaliação de acordo com a NBC TSP 07. Em outras palavras:

(a) qualquer diminuição no valor contábil da propriedade deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, a diminuição deve ser

contabilizada à conta de reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela propriedade;

(b) qualquer aumento no valor contábil deve ser tratado como se segue:

(i) até o limite em que o aumento reverta perda anterior por redução ao valor recuperável para essa propriedade, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período. A quantia reconhecida no resultado do período não pode exceder a quantia necessária para repor o saldo referente ao valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação), caso nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida;

(ii) qualquer parte remanescente do aumento deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, em reserva de reavaliação. Na alienação subsequente da propriedade para investimento, o saldo correspondente incluído na reserva de reavaliação constante do patrimônio líquido deve ser transferido para resultados acumulados. A reclassificação da reserva de reavaliação para resultados acumulados não deve transitar pelo resultado do período.

74. Para a reclassificação de estoque para propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado do período.

75. O tratamento de reclassificação de estoque para propriedade para investimento, que é contabilizada pelo valor justo, deve ser consistente com o tratamento de venda de estoque.

76. Quando a entidade concluir a construção ou o desenvolvimento da propriedade para investimento de construção própria que seja contabilizada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado do período.

Alienação

77. A propriedade para investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço patrimonial) na alienação ou quando for perma-

nentemente retirada de uso e nenhum benefício econômico futuro ou potencial de serviços for esperado da sua alienação.

78. Ao determinar a data de alienação da propriedade para investimento, a entidade deve aplicar para reconhecimento da receita de venda de bens os critérios enunciados na NBC TSP 02. Esta norma não se aplica à alienação efetuada a título de arrendamento financeiro e de venda e retroarrendamento (*leaseback*).

79. Se, de acordo com o critério de reconhecimento do item 20, a entidade reconhecer no valor contábil do ativo o custo da substituição de parte da propriedade para investimento, o valor contábil da parte substituída deve ser desreconhecido. Relativamente à propriedade para investimento contabilizada, utilizando o modelo do custo, a parte substituída pode não ser a parte que tenha sido depreciada separadamente. Se não for praticável que a entidade determine o valor contábil da parte substituída, ela pode utilizar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que havia no momento em que foi adquirida ou construída. Segundo o modelo do valor justo, o valor justo da propriedade para investimento pode já refletir o fato de que a parte a ser substituída perdeu o seu valor. Em outros casos, pode ser difícil discernir quanto do valor justo deve ser reduzido para a parte a ser substituída. Uma alternativa à redução do valor justo para a parte substituída, quando não for praticável realizar essa redução, é incluir o custo da substituição no valor contábil do ativo e reavaliar o valor justo, como seria exigido para adições não envolvendo substituição.

80. Ganhos ou perdas provenientes da baixa ou alienação de propriedade para investimento devem ser determinados como a diferença entre as receitas líquidas de venda e o valor contábil do ativo, e devem ser reconhecidos no resultado do período da baixa ou da alienação, a menos que outra NBC TSP exija outra forma no caso de venda e retroarrendamento (*leaseback*).

81. O montante a ser recebido com a alienação da propriedade para investimento deve ser inicialmente reconhecido pelo valor justo. Em particular, se o pagamento da propriedade para investimento for diferido, a contraprestação recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço à vista. A diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o equivalente ao preço à vista deve ser reconhe-

cida como receita de juros, de acordo com a NBC TSP 02, utilizando a taxa efetiva de juros.

82.A entidade deve aplicar a NBC TSP 03 ou outras normas, conforme apropriado, a quaisquer passivos que detenha após a alienação da propriedade para investimento.

83.A indenização de terceiros para propriedade para investimento que tenha sido objeto de redução ao valor recuperável, perda ou abandono, deve ser reconhecida no resultado do período, quando se tornar recebível.

84.Reduções ao valor recuperável ou perdas de propriedade para investimento relacionadas com pedidos ou pagamentos de indenização de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição constituem acontecimentos econômicos separados e devem ser contabilizados separadamente como se segue:

(a) as perdas por redução ao valor recuperável da propriedade para investimento devem ser reconhecidas de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, a que for aplicável;

(b) as baixas ou alienações da propriedade para investimento devem ser reconhecidas de acordo com os itens 77 a 82;

(c) a indenização de terceiros por propriedade para investimento, que tenha sido objeto de redução ao valor recuperável, perda ou cessão, deve ser reconhecida no resultado do período quando se tornar recebível; e

(d) o custo dos ativos restaurados, comprados ou construídos como substituições deve ser determinado de acordo com os itens 26 a 38.

Divulgação

Modelo do valor justo e modelo do custo

85.O arrendatário que mantenha propriedades para investimento em arrendamento contabilizado como arrendamento mercantil financeiro e o arrendador que disponibilize propriedades para investimento em arrendamento mercantil contabilizado como arrendamento operacional devem providenciar as divulgações relativas aos referidos arrendamentos mercantis que tenham celebrado.

86.A entidade deve divulgar:

- (a) se aplica o modelo do valor justo ou o modelo do custo;
- (b) caso aplique o modelo do valor justo, se, e em que circunstâncias, os direitos sobre propriedades mantidas sob arrendamentos mercantis operacionais são classificados e contabilizados como propriedade para investimento;
- (c) quando a classificação for difícil de ser realizada (ver item 18), os critérios que utiliza para distinguir propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelo proprietário e de propriedades mantidas para venda no curso normal das operações;
- (d) os métodos e premissas significativos aplicados na determinação do valor justo da propriedade para investimento, incluindo declaração, afirmando se a determinação do valor justo foi, ou não, suportada por evidências do mercado ou foi ponderada mais com base em outros fatores (que a entidade deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis;
- (e) até que ponto o valor justo da propriedade para investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações contábeis) se baseia em avaliação realizada por avaliador independente que tenha qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que está sendo avaliada. Se não tiver havido tal avaliação, esse fato deve ser divulgado;
- (f) as quantias reconhecidas no resultado do período para:
- (i) receita de aluguel de propriedade para investimento;
 - (ii) gastos operacionais diretos (incluindo reparo e manutenção) provenientes de propriedade para investimento que tenham gerado receita de aluguel durante o período; e
 - (iii) gastos operacionais diretos (incluindo reparo e manutenção) provenientes de propriedade para investimento que não tenham gerado receita de aluguel durante o período.
- (g) a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedade para investimento ou a remessa de receitas e recebimentos de sua alienação; e
- (h) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento, ou para reparos, manutenção ou melhorias.

Modelo do valor justo

87. Além das divulgações exigidas pelo item 86, a entidade que aplica o modelo do valor justo dos itens 42 a 64 deve divulgar a conciliação entre os valores contábeis da propriedade para investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:

(a) adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido no valor contábil do ativo;

(b) adições que resultem de aquisições por intermédio da combinação de negócios;

(c) alienações;

(d) ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustes ao valor justo;

(e) variações cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e da conversão de entidade com operação no exterior para a moeda de apresentação da entidade a que se referem às demonstrações contábeis;

(f) reclassificações:

- de propriedade para investimento, para estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e
- de estoque e propriedade ocupada pelo proprietário, para propriedade para investimento.

(g) outras alterações.

88. Quando a avaliação obtida para propriedade para investimento é ajustada principalmente para fins das demonstrações contábeis, como, por exemplo, para evitar contagem dupla de ativos ou passivos que sejam reconhecidos como ativos e passivos separados, conforme descrito no item 59, a entidade deve divulgar a conciliação entre a avaliação obtida e a avaliação ajustada incluída nas demonstrações contábeis, mostrando, separadamente, a quantia agregada de quaisquer obrigações de arrendamento mercantil reconhecidas que tenham sido novamente adicionadas, e qualquer outro ajuste significativo.

89. Nos casos excepcionais referidos no item 62, quando a entidade mensurar uma propriedade para investimento, utilizando o modelo do custo da NBC TSP 07, a conciliação exigida pelo item 87 deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade para investimento separadamente das quantias relacionadas a outras propriedades para investimento. Além disso, a entidade deve divulgar:

- (a) a descrição da propriedade para investimento;
- (b) a explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser determinado confiavelmente;
- (c) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o valor justo se situe; e
- (d) quando da alienação da propriedade para investimento não contabilizada pelo valor justo:
 - (i) o fato de que a entidade alienou a propriedade para investimento não contabilizada pelo valor justo;
 - (ii) o valor contábil dessa propriedade para investimento no momento da venda; e
 - (iii) a quantia de ganho ou perda reconhecida.

Modelo do custo

90. Além das divulgações exigidas pelo item 86, a entidade que aplica o modelo do custo do item 65 deve divulgar:

- (a) os métodos de depreciação utilizados;
- (b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
- (c) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (agregada com as perdas acumuladas por redução ao valor recuperável) no início e no fim do período;
- (d) a conciliação do valor contábil da propriedade para investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:
 - (i) adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como ativo;
 - (ii) adições que resultem de aquisições por intermédio da combinação de negócios;
 - (iii) alienações;
 - (iv) depreciação;
 - (v) o montante de perdas por redução ao valor recuperável reconhecido e de perdas por redução ao valor recuperável re-

vertido durante o período, de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, a que for aplicável;

(vi) variações cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e da conversão de entidade com operação no exterior para a moeda de apresentação da entidade a que se referem as demonstrações;

(vii) reclassificações:

de propriedade para investimento, para estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e

de estoque e propriedade ocupada pelo proprietário, para propriedade para investimento;

(viii) outras alterações; e

(e) o valor justo da propriedade para investimento. Nos casos excepcionais descritos no item 62, quando a entidade não puder determinar, confiavelmente, o valor justo da propriedade para investimento, ela deve divulgar:

(i) a descrição da propriedade para investimento;

(ii) a explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser determinado confiavelmente; e

(iii) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o valor justo venha a diminuir.

91 a 96. (Eliminados).

97. (Não convergido).

98 e 99. (Eliminados).

100 a 103. (Não convergido).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2017.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 28-08-2017.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 07, de 22 de setembro de 2017 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 07 – ATIVO IMOBILIZADO

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 12
Patrimônio cultural	9 – 12
Definições	13
Reconhecimento	14 – 25
Ativo de infraestrutura	21
Custo inicial	22
Custo subsequente	23 – 25
Mensuração no reconhecimento	26 – 41
Elementos do custo	30 – 36
Mensuração do custo	37 – 41
Mensuração após o reconhecimento	42 – 81
Modelo do custo	43
Modelo da reavaliação	44 – 58
Depreciação	59 – 78A
Valor depreciável e período de depreciação	66 – 75

Método de depreciação	76 – 78A
Redução ao valor recuperável	79
Indenização de perda por redução ao valor recuperável	80 – 81
Desreconhecimento	82 – 87
Divulgação	88 – 109
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas variações. As principais questões a serem consideradas na contabilização do ativo imobilizado são (a) o reconhecimento dos ativos, (b) a determinação dos seus valores contábeis e (c) os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta norma na contabilização do ativo imobilizado, exceto:

(a) quando um tratamento contábil diferente foi adotado de acordo com outra NBC TSP; e

(b) quanto a itens do patrimônio cultural. No entanto, as exigências de divulgação dos itens 88, 89 e 92 se aplicam a esses itens quando reconhecidos.

3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.

4. (Não convergido).

5. Esta norma se aplica ao ativo imobilizado, incluindo:

(a) equipamento militar especializado;

(b) ativos de infraestrutura; e

(c) ativos de contrato de concessão após o reconhecimento inicial e mensuração de acordo com NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.

6. Esta norma não se aplica a:

- (a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola; ou
- (b) direitos de exploração mineral e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, esta norma se aplica aos ativos imobilizados utilizados para desenvolver ou manter os ativos descritos neste item.

7. Outras NBC TSP podem exigir o reconhecimento de item do ativo imobilizado com base em abordagem diferente da utilizada nesta norma. Por exemplo, a NBC TSP 05 exige que a entidade avalie o reconhecimento de item do imobilizado utilizado em contrato de concessão com base no controle do ativo. Porém, em tais casos, outros aspectos do tratamento contábil para esses ativos, incluindo depreciação, são estabelecidos por esta norma.

8. A entidade que utiliza o modelo do custo para propriedades para investimento, conforme a NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento, deve utilizar o modelo do custo previsto nesta norma.

Patrimônio cultural

9. Esta norma não exige que a entidade reconheça o patrimônio cultural que, de outra forma, se enquadraria na definição e nos critérios de reconhecimento de ativo imobilizado. Se a entidade o reconhece, deve aplicar as exigências de divulgação desta norma e pode, mas não é obrigado, aplicar as exigências de mensuração desta norma.

10. Alguns ativos são definidos como “patrimônio cultural” devido a sua relevância cultural, ambiental ou histórica. Exemplos de patrimônio cultural incluem monumentos e edificações, sítios arqueológicos, áreas de conservação, reservas naturais e obras de arte. Certas características, incluindo as seguintes, são geralmente apresentadas por itens do patrimônio cultural (apesar dessas características não serem exclusivas de tais itens):

- (a) seu valor em termos cultural, ambiental, educacional e histórico é improvável de ser totalmente refletido em valor financeiro baseado a preços de mercado;

- (b) obrigações legais e/ou estatutárias podem impor proibições ou severas restrições à sua alienação por venda;

(c) são geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar ao longo do tempo, mesmo se sua condição física se deteriorar; e

(d) pode ser difícil estimar sua vida útil, que, em alguns casos, pode ser de centenas de anos.

Entidades do setor público podem possuir expressivos valores em itens do patrimônio cultural, que foram sendo adquiridos ao longo de muitos anos e por vários meios, incluindo compra, doação, legado e desapropriação. Esses itens são raramente mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para utilizá-los em tais propósitos.

11. Alguns itens do patrimônio cultural possuem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços além de seu valor cultural, por exemplo, um prédio histórico utilizado como escritório. Nesses casos, devem ser reconhecidos e mensurados na mesma base de outros ativos imobilizados. Para outros itens do patrimônio cultural, seu benefício econômico futuro ou potencial de serviços é limitado às suas características culturais, por exemplo, monumentos e ruínas. A existência de benefícios econômicos futuros e potencial de serviços pode afetar a escolha da base de mensuração.

12. Os requerimentos de divulgação descritos nos itens 88 a 94 exigem que as entidades divulguem informações sobre os ativos reconhecidos. Portanto, exige-se que entidades que reconheçam itens do patrimônio cultural divulguem informações a respeito desses, como, por exemplo:

- (a) a base de mensuração utilizada;
- (b) o método de depreciação utilizado, se houver;
- (c) o valor contábil bruto;
- (d) a depreciação acumulada no final do período, se houver; e
- (e) a conciliação do valor contábil entre o início e o final do período, demonstrando os seus respectivos componentes.

Definições

13. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Valor contábil é o montante pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Classe de ativo imobilizado significa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é mostrado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

Valor depreciável é o custo do ativo ou outro montante que substitua seu custo, menos seu valor residual.

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de ativo ao longo da sua vida útil.

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que a entidade espera obter com o uso contínuo do ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou incorrer para a liquidação do passivo.

Perda por redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa é o montante pelo qual o valor contábil do ativo excede seu valor recuperável.

Perda por redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa é o montante pelo qual o valor contábil do ativo excede seu valor recuperável de serviço.

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (exceto se estiver no alcance da NBC TSP 06), ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período contábil.

Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo (ver NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, item 7.6(b)) do ativo gerador de caixa líquido de despesas de venda e o seu valor em uso.

Valor recuperável de serviço é o maior valor entre o valor justo do ativo não gerador de caixa líquido de despesas de venda e seu valor em uso.

Valor residual do ativo é o montante estimado que a entidade obterá com a alienação do ativo, após deduzir as despesas estimadas de

venda, caso o ativo já tivesse a idade, a condição e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

(a) o período durante o qual se espera que o ativo esteja disponível para a utilização pela entidade; ou

(b) o número de unidades de produção ou de unidades similares que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Reconhecimento

14. O custo de item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e somente se:

(a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente.

15 e 16 (Eliminados).

17. Itens como peças de reposição, equipamentos sobressalentes e equipamentos de manutenção devem ser reconhecidos de acordo com esta norma, quando atenderem à definição de ativo imobilizado. Caso contrário, devem ser classificados como estoque.

18. Esta norma não estabelece qual é a unidade para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamento, e aplicar o critério ao valor agregado.

19. A entidade deve avaliar, segundo esse critério de reconhecimento, todos os custos dos ativos imobilizados no momento em que são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e custos in-

corridos posteriormente para adicionar, substituir suas partes ou prestar manutenção a ele.

20. Equipamentos militares especializados geralmente se enquadram na definição de ativo imobilizado e devem ser reconhecidos como ativo de acordo com esta norma.

Ativo de infraestrutura

21. Alguns ativos são geralmente descritos como ativos de infraestrutura. Mesmo que não exista definição universalmente aceita de ativos de infraestrutura, esses ativos geralmente apresentam algumas ou todas as características a seguir:

- (a) são parte de um sistema ou de uma rede;
- (b) são especializados por natureza e não possuem usos alternativos;
- (c) não podem ser removidos; e
- (d) podem estar sujeitos a restrições na alienação.

Apesar de a posse de ativos de infraestrutura não estar limitada às entidades do setor público, ativos de infraestrutura importantes são frequentemente encontrados nesse setor. Ativos de infraestrutura se encaixam na definição de ativo imobilizado e devem ser contabilizados conforme esta norma. Exemplos desses ativos incluem malhas rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia e redes de comunicação.

Custo inicial

22. Itens do ativo imobilizado podem ser necessários por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tais ativos imobilizados, mesmo que não aumentem diretamente os futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços de qualquer item específico já existente de ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços para seus outros ativos. Esses itens do ativo imobilizado se qualificam para reconhecimento como ativo porque possibilitam à entidade obter futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços de ativos relacionados acima dos benefícios que obteria, caso não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, normas de segurança de incêndio podem exigir que o hospital modernize os sistemas de *sprinkler*. Essas melhorias devem ser reconhecidas no ativo porque, sem elas, a entidade é inca-

paz de operar o hospital de acordo com as normas aplicáveis. Entretanto, o valor contábil resultante desse ativo e de ativos relacionados deve ser avaliado quanto à redução ao valor recuperável, de acordo com a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.

Custo subsequente

23.Segundo o critério de reconhecimento do item 14, a entidade não deve reconhecer no valor contábil de item do ativo imobilizado os gastos de manutenção usual. Pelo contrário, esses gastos devem ser reconhecidos no resultado do período assim que incorridos. Gastos de manutenção usual são principalmente gastos de mão de obra e produtos consumíveis e podem incluir os gastos de pequenas peças. A finalidade desses gastos é, muitas vezes, descrita como sendo para “reparos e manutenção” de item do ativo imobilizado.

24.Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, uma estrada pode necessitar de recapeamento regularmente; um aquecedor pode requerer novos revestimentos após um número específico de horas de uso, ou os interiores de aeronaves, tais como assentos e cozinhas, podem requerer substituição, algumas vezes, ao longo da vida útil da aeronave. Itens do ativo imobilizado podem, também, ser requeridos a fazer, com menor frequência, substituições recorrentes, como substituir as divisórias interiores de edifício, ou a fazer substituições não recorrentes. Pelo critério de reconhecimento do item 14, a entidade deve reconhecer, no valor contábil de item do ativo imobilizado, o custo da parte substituída de tal item, quando o custo é incorrido e se o critério de reconhecimento for satisfeito. O valor contábil de tais partes que são substituídas deve ser desreconhecido de acordo com as disposições desta norma (ver itens 82 a 87).

25.Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem, ou não, substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo deve ser reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como substituição, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer valor contábil

remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) deve ser desreconhecido. Isso ocorre independentemente de o custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser utilizado como indicador de qual era o custo do componente da inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

Mensuração no reconhecimento

26.O item do imobilizado que atenda aos critérios para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

27.Quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo valor justo na data da aquisição.

28.O item do ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de transação sem contraprestação. Por exemplo, terrenos podem ser doados ao governo sem pagamento ou por valor irrisório, para possibilitar ao governo local desenvolver estacionamentos, estradas e outros pavimentos em construção. O ativo também pode ser adquirido por meio de transação sem contraprestação pelo exercício de poderes de confisco. Sob essas circunstâncias, o custo do item deve ser o seu valor justo na data da aquisição.

29.Para fins desta norma, a mensuração no reconhecimento de item do ativo imobilizado adquirido sem custo ou com custo simbólico pelo valor justo conforme os requisitos do item 27, não constitui reavaliação. Consequentemente, os requisitos de reavaliação presentes no item 44 e os comentários de suporte nos itens 45 a 50 somente aplicam-se quando a entidade opta por reavaliar o item do ativo imobilizado em períodos contábeis subsequentes.

Elementos do custo

30.O custo de item do ativo imobilizado compreende:

(a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para ele ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

(c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual esse está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido, ou como consequência de utilizá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

31. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

(a) custos de benefícios a empregados decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;

(b) custos de preparação do local;

(c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);

(d) custos de instalação e montagem;

(e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas decorrentes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

(f) honorários profissionais.

32. A entidade deve aplicar a NBC TSP 04 – Estoques aos custos das obrigações de desmontagem, remoção e restauração do local em que o item está localizado que sejam incorridos durante determinado período como consequência de ter utilizado o item para produzir estoque durante esse período. As obrigações decorrentes de custos contabilizados de acordo com a NBC TSP 04 e esta norma devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

33. São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo imobilizado:

- (a) gastos de abertura de nova instalação;
- (b) gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- (c) gastos de transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- (d) despesas administrativas e outros gastos indiretos.

34. O reconhecimento dos custos no valor contábil de item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de item do ativo imobilizado não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo:

- (a) gastos incorridos durante o período em que o ativo, capaz de funcionar nas condições operacionais pretendidas pela administração, ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
- (c) gastos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

35. Algumas operações realizadas em conexão com a construção ou o desenvolvimento de item do ativo imobilizado não são necessárias para deixá-lo no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, o local de construção pode ser utilizado como estacionamento e gerar receitas até que a construção se inicie. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas no resultado do período e incluídas nas suas respectivas classificações.

36. O custo de ativo construído pela própria entidade deve ser determinado, utilizando os mesmos critérios de ativo adquirido. Se a entidade

produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir o ativo para venda (ver a NBC TSP 04). Por isso, quaisquer *superávits* gerados internamente devem ser eliminados para determinar tais custos. De forma semelhante, as perdas anormais de materiais, de mão de obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção de ativo não devem ser incluídas no custo do ativo.

Mensuração do custo

37.O custo de item do ativo imobilizado é o seu preço à vista ou, para item referido no item 27, o seu valor justo na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa de juros durante o prazo de financiamento, a menos que tais juros sejam passíveis de capitalização.

38.Ativos imobilizados podem ser adquiridos por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários, ou pela combinação de ativos monetários e não monetários. A discussão a seguir refere-se simplesmente à permuta de ativo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de tal item do ativo imobilizado deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado confiavelmente. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma, mesmo que a entidade não consiga desreconhecer imediatamente o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

39.A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial, considerando a extensão na qual seus fluxos de caixa futuros ou potencial de serviços serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

(a) a configuração (risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo cedido; ou

(b) o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e

(c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para determinar se a operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetada pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação, se a tributação for aplicável. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

40. O valor justo do ativo para o qual não existem transações de mercado comparáveis é mensurável confiavelmente, se (a) a variabilidade na faixa de estimativas razoáveis do valor justo não for significativa para esse ativo ou (b) as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Se a entidade for capaz de mensurar confiavelmente tanto o valor justo do ativo recebido quanto do ativo cedido, então o valor justo do ativo cedido deve ser utilizado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do ativo recebido seja mais evidente.

41. (Não convergido).

Mensuração após o reconhecimento

42. A entidade deve escolher o modelo do custo do item 43 ou o modelo da reavaliação do item 44 como sua política contábil e deve aplicar tal política para a classe inteira de ativos imobilizados.

Modelo do custo

43. Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado deve ser apresentado pelo custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Modelo da reavaliação

44. Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da

reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis. O tratamento contábil para a reavaliação é estabelecido nos itens 54 a 56.

45.O valor justo de terrenos e edificações é normalmente determinado a partir de evidências baseadas no mercado, por meio de avaliações. O valor justo de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. A avaliação do valor de ativo é normalmente feita por avaliadores profissionalmente qualificados, que ostentam qualificação profissional reconhecida e relevante. Para diversos ativos, o valor justo é prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, preços correntes de mercado podem normalmente ser obtidos para terrenos, edificação não especializada, veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.

46.Para certos ativos públicos, pode ser difícil estabelecer seus valores de mercado pela ausência de transações de mercado para esses ativos. Algumas entidades do setor público podem possuir uma quantidade considerável de tais ativos.

47.Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em mercado ativo e líquido de item de terrenos e edificações, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de terreno desocupado do Governo que tenha sido mantido por um período no qual poucas transformações tenham ocorrido, pode ser estimado com referência ao valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em localização semelhante, na qual evidências de mercado estejam disponíveis. No caso de edificações especializadas e outras estruturas feitas artesanalmente, o valor justo pode ser estimado, utilizando-se o custo de reposição depreciado, ou o custo de restauração ou abordagem de unidades de serviço (ver a NBC TSP 09). Em diversos casos, o custo de reposição depreciado de ativo pode ser estabelecido com referência ao preço de compra de ativo similar com semelhante potencial de serviços remanescentes em mercado ativo e líquido. Em alguns

casos, o custo de reprodução de ativo vai ser o melhor indicador de seu custo de reposição. Por exemplo, no caso de ocorrer uma perda, o edifício parlamentar pode ser reconstruído em vez de ser substituído com acomodações alternativas, por conta da sua importância para a comunidade.

48. Caso não haja evidências baseadas no mercado do valor justo pelo fato da natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode precisar estimar o valor justo utilizando, por exemplo, custo de reprodução, custo de reposição depreciado ou custo de restauração ou abordagem de unidades de serviço (ver a NBC TSP 09). O custo de reposição depreciado de item do ativo imobilizado pode ser estabelecido com referência ao preço de mercado de compra dos componentes utilizados para produzir o ativo ou um índice de preço para ativos iguais ou semelhantes, baseados no preço de períodos passados. Quando o método do índice de preço é utilizado, um julgamento é requerido para determinar se a tecnologia de produção mudou significativamente ao longo do período e se a capacidade do referido ativo é a mesma que a do ativo sendo avaliado.

49. A frequência das reavaliações depende das mudanças no valor justo dos itens do ativo imobilizado que estão sendo reavaliados. Quando o valor justo de ativo reavaliado difere, materialmente, do seu valor contábil, é necessária outra reavaliação. Alguns itens do ativo imobilizado sofrem mudanças frequentes e significativas no seu valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo imobilizado sem variações significativas no seu valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.

50. Quando o item do ativo imobilizado é reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor reavaliado. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

(a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A depreciação acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o

valor contábil do ativo, após considerar as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas; ou

(b) a depreciação acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da depreciação acumulada deve fazer parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado, de acordo com os itens 54 e 55.

51. Se o item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada.

52. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes:

- (a) terrenos;
- (b) edifícios operacionais;
- (c) estradas;
- (d) maquinários;
- (e) redes de transmissão de energia elétrica;
- (f) navios;
- (g) aeronaves;
- (h) equipamentos militares especiais;
- (i) veículos motorizados;
- (j) móveis e utensílios;
- (k) equipamentos de escritório; e
- (l) plataformas de petróleo.

53. Os itens de cada classe do ativo imobilizado devem ser reavaliados simultaneamente, a fim de ser evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de custos e valores em datas diferentes. Entretanto, uma classe de ativos pode ser reavaliada de forma rotativa desde que a reavaliação da classe de ativos seja concluída em curto período e desde que as reavaliações sejam mantidas atualizadas.

54. Se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser contabilizado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no

resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

55. Se o valor contábil da classe do ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. No entanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser contabilizada diretamente à conta de reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

56. Aumentos ou diminuições de reavaliação relativa a ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado devem ser contrapostos uns com os outros dentro da classe, mas não devem ser contrapostos com ativos de classes diferentes.

57. Parte ou todo o saldo da reserva de reavaliação do patrimônio líquido decorrente do ativo imobilizado pode ser transferido diretamente para resultados acumulados quando o ativo é desreconhecido. Isso pode envolver a transferência de parte ou toda a reserva de reavaliação quando os ativos, dentro da classe do ativo imobilizado à qual a reserva de reavaliação se refira, são baixados ou alienados. Entretanto, parte da reserva pode ser transferida enquanto o ativo é utilizado pela entidade. Nesse caso, o valor da reserva de reavaliação a ser transferido é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo. As transferências da reserva de reavaliação para resultados acumulados não transitam pelo resultado do período.

58. Orientações acerca dos efeitos tributários sobre os ganhos, se houver, resultantes da reavaliação do ativo imobilizado, podem ser encontradas nas normas aplicáveis que tratam de tributos sobre a renda.

Depreciação

59. Cada componente de item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

60. A entidade deve alocar o valor inicialmente reconhecido de item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e

os depreciar separadamente. Por exemplo, na maioria dos casos, deve ser depreciada separadamente a pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação do sistema de rodovias. De forma similar, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura da aeronave e os seus motores, sejam próprios ou sujeitos a arrendamento mercantil financeiro.

61.O componente significativo de item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação iguais à vida útil e ao método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

62.À medida que a entidade depreciar separadamente alguns componentes de item do ativo imobilizado, também deve depreciar separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de item que não são individualmente significativos. Se a entidade possuir expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente, de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

63.A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.

64.O montante da depreciação de cada período deve ser reconhecido no resultado do período, a menos que seja incluído no valor contábil de outro ativo.

65.A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado do período. Entretanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção deve ser incluída nos custos de produção de estoque (ver a NBC TSP 04). De forma semelhante, a depreciação de ativo imobilizado utilizado para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de ativo intangível reconhecido de acordo com a NBC TSP 08 – Ativo Intangível.

Valor depreciável e período de depreciação

66.O valor depreciável do ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

67.O valor residual e a vida útil do ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

68.A depreciação deve ser reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil, desde que o valor residual do ativo não exceda o seu valor contábil. O reparo e a manutenção de ativo não afastam a necessidade de depreciá-lo. Inversamente, alguns ativos podem sofrer manutenções precárias ou a manutenção pode ser diferida indefinidamente por motivos de restrições orçamentárias. Quando as políticas de administração de ativos exageram no uso do ativo, sua vida útil deve ser reavaliada e devidamente ajustada.

69.O valor depreciável do ativo deve ser determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, o valor residual do ativo frequentemente não é significativo e, por isso, imaterial para o cálculo do valor depreciável.

70.O valor residual do ativo pode aumentar até o montante igual ou superior ao seu valor contábil. Se isso ocorrer, a taxa de depreciação do ativo é zero, a menos e até que seu valor residual subsequente diminua a um montante abaixo do valor contábil do ativo.

71.A depreciação do ativo se inicia quando esse está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento, na forma pretendida pela administração. A depreciação do ativo cessa quando o ativo é desreconhecido. Consequentemente, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso e mantido à disposição, a menos que o ativo esteja totalmente depreciado. Entretanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a taxa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

72. Os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos ou potencial de serviços que poderiam ter sido obtidos do ativo. Consequentemente, todos os seguintes fatores devem ser considerados na determinação da vida útil do ativo:

(a) uso esperado do ativo. O uso é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;

(b) desgaste físico esperado, o qual depende de fatores operacionais, tais como o número de turnos durante os quais o ativo é utilizado e o programa de reparos e manutenção, do mesmo modo que o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;

(c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda de mercado para o produto ou serviço derivado do ativo. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido utilizando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo;

(d) limites legais ou de natureza similar no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

73. A vida útil do ativo deve ser definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após determinado período ou após o consumo da proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo. Por isso, a vida útil do ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

74. Terrenos e edificações são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como os locais de extração de rochas ou minerais (pedreiras) e os locais utilizados como aterro, os terrenos têm

vida útil ilimitada e, portanto, não devem ser depreciados. As edificações têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. O aumento de valor do terreno no qual a edificação esteja construída não afeta a determinação do montante depreciável da edificação.

75. Se o custo do terreno incluir custos de desmontagem, remoção e restauração do local, essa parte do valor contábil do terreno deve ser depreciada durante o período de benefícios ou potencial de serviços obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter vida útil limitada, sendo depreciado de modo a refletir os benefícios ou potencial de serviços a serem dele retirados.

Método de depreciação

76. O método de depreciação deve refletir o padrão esperado no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade.

77. O método de depreciação aplicado ao ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil.

78. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar, de forma sistemática, o valor depreciável do ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em uma taxa constante ao longo da vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em uma taxa decrescente ao longo da vida útil. O método de unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A entidade deve selecionar o método que melhor reflita o padrão esperado do consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo. O método escolhido deve ser aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que haja mudança no padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

78A. O método de depreciação baseado na receita que é gerada pela atividade que inclui a utilização de ativo não é apropriado. A receita gerada pela atividade que inclui o uso de ativo reflete geralmente outros fatores, além do consumo dos benefícios econômicos ou do potencial de serviços do ativo. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de vendas. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido.

Redução ao valor recuperável

79. Para determinar se o item do ativo imobilizado deve ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve aplicar a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, conforme o caso. Essas normas explicam como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável.

Indenização de perda por redução ao valor recuperável

80. A indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, extraviados ou abandonados deve ser reconhecida no resultado do período quando a indenização se tornar recebível.

81. Reduções ao valor recuperável ou perdas de itens do ativo imobilizado, pagamentos ou reivindicações relativas a indenizações de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição são eventos econômicos separados, contabilizados separadamente conforme abaixo:

(a) reduções ao valor recuperável de itens do ativo imobilizado devem ser reconhecidas de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme caso;

(b) desreconhecimento de itens do ativo imobilizado obsoletos ou alienados é determinado de acordo com esta norma;

(c) indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, extraviados ou abandonados deve ser reconhecida no resultado do período quando a indenização se tornar recebível; e

(d) o custo de itens do ativo imobilizado restaurados, adquiridos ou construídos para reposição é determinado de acordo com esta norma.

Desreconhecimento

82. O valor contábil de item do ativo imobilizado deve ser desreconhecido:

(a) por ocasião de sua alienação; ou

(b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.

83. Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado do período quando do desreconhecimento.

83A. Entretanto, a entidade que, no curso de suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que foram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir esses ativos para estoques pelo seu valor contábil quando o aluguel cessar e o ativo passar a ser mantido para venda. O recebimento da venda desses ativos deve ser reconhecido como receita de acordo com a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação.

84. Existem várias formas de alienação de item do ativo imobilizado (por exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou doação). Para determinar a data da alienação do item, a entidade deve aplicar os critérios da NBC TSP 02 para reconhecer a receita da venda do bem.

85. Se, de acordo com o critério do reconhecimento previsto no item 14, a entidade reconhecer no valor contábil do item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve desreconhecer o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte

substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, ela pode utilizar o custo de substituição como indicativo do custo da parte substituída na época em que foi adquirida ou construída.

86.Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre a receita líquida de venda, se houver, e o valor contábil do item.

87.A quantia a receber pela venda de item do ativo imobilizado deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, a quantia recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo valor equivalente ao preço à vista. A diferença entre o valor nominal da quantia a receber e seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros, de acordo com a NBC TSP 02, refletindo o efetivo rendimento do valor a receber.

Divulgação

88.As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:

(a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;

(b) os métodos de depreciação utilizados;

(c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;

(d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e

(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:

(i) adições;

(ii) alienações;

(iii) aquisições por meio de combinações do setor público;

(iv) aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 44, 54 e 55 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos (se houver) reconhecidas ou revertidas direta-

mente no patrimônio líquido de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso;

(v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso;

(vi) reversão das perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme caso;

(vii) depreciações;

(viii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão da operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e

(ix) outras alterações.

89. As demonstrações contábeis também devem divulgar para cada classe de ativo:

(a) a existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações;

(b) o valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção;

(c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados; e

(d) se não for divulgado separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados, incluído no resultado do período.

90. A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- (a) a depreciação, quer seja reconhecida no resultado do período, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
- (b) a depreciação acumulada no final do período.

91. A entidade deve divulgar a natureza e o efeito da mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou em períodos subsequentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

- (a) valores residuais;
- (b) custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;
- (c) vidas úteis; e
- (d) métodos de depreciação.

92. Caso uma classe do ativo imobilizado seja contabilizada a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:

- (a) a data efetiva da reavaliação;
- (b) se foi ou não utilizado avaliador independente;
- (c) os métodos e as premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- (d) se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado utilizando outras técnicas de avaliação;
- (e) a reserva de reavaliação, indicando as alterações do período e quaisquer restrições sobre distribuição do saldo da reserva aos proprietários;
- (f) a soma de todas as reservas de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe; e
- (g) a soma de todos os *déficits* de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe.

93. De acordo com as NBC TSP 09 e NBC TSP 10, a entidade deve divulgar informações sobre ativos imobilizados objeto de redu-

ção ao valor recuperável, além das informações exigidas no item 88(e)(iv) a (vi).

94. Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as seguintes informações são relevantes para as suas necessidades:

(a) o valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;

(b) o valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;

(c) o valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso e mantidos para venda; e

(d) o valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo modelo do custo.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar esses valores.

95 a 104. (Eliminados).

105 a 109. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2019, a NBC T 16.9, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.136-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25-11-2008, a NBC T 16.10, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.137-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25-11-2008, e o Art. 4º da Resolução CFC n.º 1.437-2013, publicada no DOU, Seção 1, de 2-4-2013.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2017.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 28-09-2017.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE
NBC TSP 08, de 22 de setembro de 2017 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 08 – Ativo Intangível.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 31 – *Intangible Assets*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 08 – ATIVO INTANGÍVEL

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 15
Patrimônio cultural intangível	11 – 15
Definições	16 – 25
Ativo intangível	17 – 25
Controle de ativo	21 – 24
Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços	25
Reconhecimento e mensuração	26 – 65
Aquisição separada	32 – 39
Gasto subsequente à aquisição de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento	40 – 41
Ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação	42 – 43
Permuta de ativos	44 – 45
Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) gerado internamente	46 – 48
Ativo intangível gerado internamente	49 – 65

Fase de pesquisa	52 – 54
Fase de desenvolvimento	55 – 62
Custo do ativo intangível gerado internamente	63 – 65
Reconhecimento como despesa	66 – 70
Despesa anterior não reconhecida como ativo	70
Mensuração após o reconhecimento	71 – 86
Modelo do custo	73
Modelo da reavaliação	74 – 86
Vida útil	87 – 95
Ativo intangível com vida útil definida	96 – 105
Período e método de amortização	96 – 98
Valor residual	99 – 102
Revisão do período e do método de amortização	103 – 105
Ativo intangível com vida útil indefinida	106 – 109
Revisão da vida útil	108 – 109
Redução do valor contábil – perda por redução ao valor recuperável	110
Baixa e alienação	111 – 116
Divulgação	117 – 133
Geral	117 – 122
Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o modelo da reavaliação	123 – 124
Gasto com pesquisa e desenvolvimento	125 – 126
Outras informações	127 – 133
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Esta norma exige que a entidade reconheça o ativo intangível se, e somente se, os critérios especificados forem atendidos. A norma também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de ativos intangíveis.

3. Esta norma se aplica à contabilização de ativos intangíveis, exceto:

- (a) ativos intangíveis dentro do alcance de outra NBC TSP;

- (b) ativos financeiros que representem:
- (i) caixa;
 - (ii) instrumento patrimonial de entidade não controlada (individual ou conjuntamente) ou não coligada;
 - (iii) direito contratual para receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou para permutar ativos e passivos financeiros em condições favoráveis;
 - (iv) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos; e
 - (v) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais derivativos que possam ser liquidados por número fixo de instrumentos patrimoniais não derivativos;
- (c) reconhecimento e mensuração de ativos oriundos de exploração e avaliação de recursos minerais;
- (d) gastos com desenvolvimento e extração de minerais, petróleo, gás natural e recursos naturais não renováveis semelhantes;
- (e) ativos intangíveis adquiridos na combinação de negócios no setor público;
- (f) ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente de combinação de negócios no setor público;
- (g) direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;
- (h) ativos tributários diferidos;
- (i) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes de direitos contratuais de seguradora em contratos de seguro dentro do alcance de norma específica. Nos casos em que a norma específica não identificar os critérios de divulgação, aplicam-se a esses ativos os critérios de divulgação desta norma;
- (j) ativos intangíveis não circulantes, classificados como mantidos para venda (ou incluídos em grupo de ativos que estejam classificados como mantidos para venda); e
- (k) itens do patrimônio cultural intangível. No entanto, as exigências de divulgação dos itens 115 a 127 se aplicam a esses itens quando reconhecidos.

4. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

5. (Não convergido).

6. Quando outra NBC TSP tratar de um tipo específico de ativo intangível, prevalece o conteúdo de tal norma específica. Por exemplo, esta norma não se aplica a:

(a) ativos intangíveis mantidos para venda no curso normal das operações da entidade;

(b) arrendamentos mercantis que não sejam: (i) para explorar ou utilizar minério, petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes; (ii) acordos de licenciamento para itens, tais como fitas cinematográficas, registros de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (*copyrights*); (iii) propriedade mantida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade para investimento; (iv) propriedade para investimento disponibilizada pelos arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis operacionais; e (v) ativos biológicos fornecidos por arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis;

(c) ativos decorrentes de benefícios a empregados;

(d) ativos financeiros apresentados no item 3(b); e

(e) reconhecimento e mensuração inicial de ativos de concessão de serviços dentro do alcance da NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Entretanto, esta norma se aplica à mensuração subsequente e à divulgação de tais ativos.

7. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem forma física, como disco (como no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Ao determinar se o ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado, de acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, ou como ativo intangível nos termos desta norma, a entidade deve avaliar qual elemento é mais significativo. Por exemplo, *software* de máquina-ferramenta controlada por computador, que não funciona sem esse *software* específico, é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. Ele se aplica ao sistema operacional de computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.

8. Esta norma se aplica a, entre outros, gastos com propaganda, treinamento, início das operações (também denominados gastos pré-

operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento se destinam à produção de conhecimento. Portanto, apesar de poderem gerar um ativo com forma física (por exemplo, um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado a ele.

9. No caso de arrendamento mercantil financeiro, o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário aplica esta norma para a contabilização do ativo intangível. Direitos cedidos por meio de contratos de licenciamento para itens, como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais se enquadram nesta norma.

10. As exclusões do alcance desta norma podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações tão especializadas que dão origem a questões contábeis que exigem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas e no caso de contratos de seguro. Portanto, esta norma não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, esta norma se aplica a outros ativos intangíveis utilizados (caso do *software*) e a outros gastos incorridos (como gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

Patrimônio cultural intangível

11. Esta norma não exige que a entidade reconheça o patrimônio cultural intangível que, de outra forma, se enquadraria na definição e nos critérios de reconhecimento de ativo intangível. Se a entidade o reconhece, deve aplicar as exigências de divulgação desta norma e pode, mas não é obrigado, aplicar as exigências de mensuração desta norma.

12. Alguns ativos intangíveis são definidos como patrimônio cultural intangível devido a sua relevância cultural, ambiental ou histórica. Exemplos de patrimônio cultural intangível incluem gravações de eventos históricos significativos e direitos de uso da imagem de pessoa pública em selos postais ou moedas comemorativas. Certas características, incluindo as seguintes, são geralmente apresentadas por

itens do patrimônio cultural intangível (apesar de que essas características não são exclusivas de tais itens):

(a) seu valor em termos cultural, ambiental e histórico é improvável de ser totalmente refletido em valor financeiro baseado a preços de mercado;

(b) obrigações legais e/ou estatutárias podem impor proibições ou severas restrições à sua alienação por venda;

(c) seu valor pode aumentar ao longo do tempo; e

(d) pode ser difícil estimar sua vida útil, que, em alguns casos, pode ser de centenas de anos.

13. Entidades do setor público podem possuir expressivos valores em itens do patrimônio cultural intangível, que foram sendo adquiridos ao longo de muitos anos e por vários meios, incluindo compra, doação, legado e desapropriação. Esses itens são raramente mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para utilizá-los em tais propósitos.

14. Alguns itens do patrimônio cultural intangível possuem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços além de seu valor cultural, por exemplo, direitos pagos à entidade para uso de gravação histórica. Nesses casos, devem ser reconhecidos e mensurados na mesma base de outros ativos intangíveis geradores de caixa. Para outros itens do patrimônio cultural intangível, seu benefício econômico futuro ou potencial de serviços é limitado às suas características culturais. A existência de benefícios econômicos futuros e potencial de serviços pode afetar a escolha da base de mensuração.

15. Os requerimentos de divulgação descritos nos itens 117 a 124 exigem que as entidades divulguem informações sobre os ativos intangíveis reconhecidos. Portanto, exige-se que entidades que reconheçam itens do patrimônio cultural intangível divulguem informações a respeito desses, como, por exemplo:

(a) a base de mensuração utilizada;

(b) o método de amortização utilizado, se houver;

(c) o valor contábil bruto;

- (d) a amortização acumulada no final do período, se houver; e
- (e) a conciliação do valor contábil entre o início e o final do período, demonstrando os seus respectivos componentes.

Definições

16. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável do ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Valor contábil é o montante pelo qual o ativo é reconhecido após a dedução da amortização acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Ativo intangível é o ativo não monetário identificável sem forma física.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento científico ou técnico.

Ativo intangível

17. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis, como conhecimento científico ou técnico; projeto e implantação de novos processos ou sistemas; licenças; propriedade intelectual; e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias são: *softwares*; patentes; direitos autorais; direitos sobre filmes cinematográficos; listas de usuários de um serviço; licenças de pesca; quotas de importação adquiridas; e relacionamentos com usuários de um serviço.

18. Nem todos os exemplos descritos no item 17 se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Caso um item alcançado nesta norma não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou na geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido.

19. O ativo é identificável se:

(a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção de uso pela entidade; ou

(b) resultar de acordos vinculantes (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

20. Para os propósitos desta norma, acordos vinculantes referem-se a acordos que conferem direitos e obrigações similares entre as partes como se equivalessem a um contrato.

Controle de ativo

21. A entidade controla o ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou potencial de serviços. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de um ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal do direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de outra forma.

22. Conhecimento científico ou técnico podem gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. A entidade controla esses benefícios ou potencial de serviços se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, a limitação de acordo comercial (se permitida), ou por dever legal dos empregados de manterem confidencialidade.

23. A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializada e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades em benefício da entidade. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e a obtenção dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, além de se enquadrar em outros aspectos da definição.

24. A entidade pode ter uma carteira de usuários ou taxa de sucesso em prospectar potenciais usuários de seus serviços e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos com usuários, esses continuarão a utilizar seus serviços. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os usuários de seus serviços ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos ou potencial de serviços gerados do relacionamento com usuários de serviço e de sua fidelidade a tais itens (por exemplo, carteira de usuários de um serviço, participação de mercado ou taxa de sucesso na prestação do serviço, relacionamento e fidelidade dos usuários) que se enquadrem na definição de ativos intangíveis. Na ausência de direitos legais de proteção desses relacionamentos, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os benefícios econômicos futuros esperados ou potencial de serviços gerados pelas relações com usuários de serviço. Uma vez que essas operações também fornecem evidências que esses relacionamentos com usuários do serviço são separáveis, eles satisfazem à definição de ativo intangível.

Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços

25. Os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do

uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pode reduzir os custos de produção ou serviços futuros ou melhorar o serviço de entrega em vez de aumentar as receitas futuras. Esse é o caso do sistema *on-line* que permite aos cidadãos renovarem suas carteiras de habilitação mais rapidamente, resultando na redução de pessoal para executar essa função enquanto for aumentando a velocidade de processamento.

Reconhecimento e mensuração

26.O reconhecimento de item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:

- (a) a definição de ativo intangível (ver itens 17 a 25); e
- (b) os critérios de reconhecimento (ver itens 28 a 30).

Essa exigência aplica-se aos custos mensurados no reconhecimento (o custo para adquirir em transação com contraprestação ou para gerar internamente um ativo intangível, ou o valor justo do ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação) e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

27.A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem a possibilidade de substituição de parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequentes, provavelmente, é efetuada para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados ao ativo intangível existente, em vez de atender à definição de ativo intangível e tampouco aos critérios de reconhecimento desta norma. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial do ativo intangível adquirido ou a conclusão do gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil do ativo intangível. Em conformidade com o item 61, gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado do período quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros

gastos incorridos no desenvolvimento das operações da entidade como um todo.

28.O ativo intangível deve ser reconhecido se, e somente se:

(a) for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e

(b) o custo ou o valor justo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

29.A entidade deve avaliar a probabilidade dos benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços esperados, utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

30.A entidade deve exercer julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior importância às evidências externas.

31.O ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo, de acordo com os itens 32 a 43. Quando o ativo intangível é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo inicial na data da aquisição deve ser mensurado pelo valor justo.

Aquisição separada

32.Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente o ativo intangível reflete sua expectativa dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo fluírem a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haja um fluxo de benefícios econômicos ou potencial de serviços a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época da entrada e ao valor desses. Portanto, o critério de reconhecimento a que se refere o item 28(a) é sempre considerado atendido para ativos intangíveis adquiridos em separado.

33. Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado confiavelmente, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.

34. O custo de ativo intangível adquirido em separado inclui:

(a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e

(b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

35. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

(a) custos de benefícios a empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais;

(b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e

(c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente.

36. São exemplos de gastos que não fazem parte do custo do ativo intangível:

(a) gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

(b) gastos na transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo gastos de treinamento); e

(c) despesas administrativas e outros gastos indiretos.

37. O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes:

(a) gastos incorridos durante o período em que o ativo, capaz de funcionar nas condições operacionais pretendidas pela administração, não é utilizado; e

(b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

38. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de ativo intangível não são necessárias para deixá-lo nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado do período e incluídas nas suas respectivas classificações.

39. Se o prazo de pagamento do ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo é o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período, a menos que seja passível de capitalização.

Gasto subsequente à aquisição de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento

40. Gastos de pesquisa ou desenvolvimento:

(a) relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido em separado e reconhecido como ativo intangível; e

(b) incorridos após a aquisição desse projeto devem ser contabilizados de acordo com os itens 52 a 60.

41. A aplicação das disposições dos itens 52 a 60 significa que os gastos subsequentes do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquirido em separado e reconhecido como ativo intangível devem ser reconhecidos da seguinte maneira:

(a) gastos de pesquisa – como despesa quando incorridos;

(b) gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível, previstos no item 55 – como despesa quando incorridos; e

(c) gastos de desenvolvimento que satisfaçam aos critérios de reconhecimento do item 55 – adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

Ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação

42. Em alguns casos, o ativo intangível pode ser adquirido por meio de transação sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando uma entidade do setor público transfere o ativo intangível a outra entidade em transação sem contraprestação, como direito de aterrissagem em aeroporto; licenças para operação de estações de rádio ou de televisão; licenças de importação; ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos. O cidadão, por exemplo, ganhador do Prêmio Nobel pode ceder suas obras pessoais, incluindo os direitos autorais de suas publicações, ao arquivo nacional (entidade do setor público) em transação sem contraprestação.

43. Nessas circunstâncias, o custo do item é o seu valor justo na data em que é adquirido. Para fins desta norma, a mensuração no reconhecimento de ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação pelo valor justo de acordo com os requisitos do item 74, não constitui uma reavaliação. Consequentemente, os requisitos de reavaliação presentes no item 74, e os comentários de suporte dos itens 75 a 86, somente aplicam-se quando a entidade opta por reavaliar o ativo intangível em períodos subsequentes.

Permuta de ativos

44. Ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários, ou pela combinação de ativos monetários e não monetários. A discussão a seguir refere-se à permuta de ativo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de tal ativo intangível deve ser mensurado pelo valor justo, a não ser que o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado confiavelmente. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga desreconhecer imediatamente o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

45. O item 28(b) especifica que uma das condições de reconhecimento de ativo intangível deve ser a mensuração do seu custo confia-

velmente. O valor justo de ativo intangível para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado confiavelmente se:

(a) a variabilidade na faixa de estimativas razoáveis do valor justo não for significativa para esse ativo; ou

(b) as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo.

Caso a entidade seja capaz de mensurar, confiavelmente, tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é utilizado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente

46. Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

47. Em alguns casos, incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, mas que não resultam na geração de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos nesta norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura gerado internamente, o qual não deve ser reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável, ou seja, não é separável nem advém de acordos vinculantes (direitos contratuais ou outros direitos legais) controlados pela entidade que possam ser mensurados ao custo confiavelmente.

48. As diferenças entre o valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

Ativo intangível gerado internamente

49. Por vezes, é difícil avaliar se o ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

(a) identificar se, e quando, existe ativo identificável que vai gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados; e

(b) determinar confiavelmente o custo do ativo. Em alguns casos, não é possível separar o custo incorrido com a geração interna do ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura gerado internamente ou com as operações usuais da entidade.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidas nos itens 50 a 65 a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados internamente.

50. Para avaliar se o ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo em:

(a) fase de pesquisa; e

(b) fase de desenvolvimento.

Embora os termos “pesquisa” e “desenvolvimento” estejam definidos, as expressões “fase de pesquisa” e “fase de desenvolvimento” têm um significado mais amplo para efeitos desta norma.

51. Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de geração de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Fase de pesquisa

52. Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Esses gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

53. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, não é possível à entidade demonstrar a existência de ativo intangível que vai gerar prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

54. São exemplos de atividades de pesquisa:

(a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;

(b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;

(c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

(d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de desenvolvimento

55. O ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir:

(a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível, de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;

(b) intenção de concluir o ativo intangível e de utilizá-lo ou vendê-lo;

(c) capacidade para utilizar ou vender o ativo intangível;

(d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso esse se destine a uso interno, a sua utilidade;

(e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e utilizar ou vender o ativo intangível; e

(f) capacidade de mensurar confiavelmente os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

56. Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar o ativo intangível e demonstrar que esse vai gerar prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, uma vez que a fase de desenvolvimento de projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

57. São exemplos de atividades de desenvolvimento:

(a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;

(b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;

(c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto ou operação que não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços;

(d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e

(e) custos relacionados a *websites* e desenvolvimento de *softwares*.

58. Para demonstrar como o ativo intangível vai gerar prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, a entidade deve avaliar os benefícios econômicos ou potencial de serviços a serem obtidos por meio desse ativo com base nos critérios tanto da NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa ou da NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, conforme apropriado. Se o ativo for gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, somente em conjunto com outros ativos deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto na NBC TSP 10.

59. A disponibilidade de recursos para concluir, utilizar e obter os benefícios gerados pelo ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, pelo plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade deve demonstrar a disponibilidade de recursos externos ao conseguir, com financiador ou provedor de recursos, indicação de que ele está disposto a financiar o plano.

60. Os sistemas de custos da entidade podem, muitas vezes, mensurar confiavelmente o custo de geração interna de ativo intangível, como salários e outros gastos incorridos, para obter direitos autorais ou licenças, ou para desenvolver *softwares* de computador.

61. Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e outros itens de natureza similar gerados internamente não devem ser reconhecidos como ativo intangível.

62. Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e outros itens de natureza similar não po-

dem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento das operações da entidade como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Custo do ativo intangível gerado internamente

63.O custo do ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos desta norma, como estabelecido no item 31, restringe-se à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento contidos nos itens 28, 29 e 55. O item 70 não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.

64.O custo do ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis necessários à criação, à produção e à preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- (a) custos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- (b) custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;
- (c) taxas de registro de direito legal; e
- (d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

65.Os seguintes itens não são componentes do custo do ativo intangível gerado internamente:

- (a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
- (b) ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o ativo atingir o desempenho planejado; e
- (c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

Reconhecimento como despesa

66.Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto se fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 26 a 65).

67.Em alguns casos, são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços à entidade sem a aquisição ou a criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de bens, a entidade deve reconhecer esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles bens. No caso do fornecimento de serviços, a entidade deve reconhecer o gasto como despesa quando receber os serviços. Por exemplo, gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (ver item 52). Outros exemplos de gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:

(a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a entidade (ou seja, do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de item do ativo imobilizado de acordo com a NBC TSP 07. O gasto com o início das operações pode incluir gastos de instalação, tais como jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, gastos pré-operacionais) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos (ou seja, pré-operacionais);

(b) gastos com treinamento;

(c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos e folhetos informativos); e

(d) gastos com remanejamento ou reorganização parcial ou total da entidade.

68.A entidade tem o direito de acessar os bens quando os possui. Da mesma forma, ela tem o direito de acessar bens que tenham sido desenvolvidos pelo fornecedor, de acordo com os termos de contrato de fornecimento e cuja entrega possa ser exigida pela entidade em troca do pagamento efetuado. Serviços são recebidos quando são prestados pelo fornecedor de acordo com contrato de prestação de serviços e não quando a entidade os usa para prestar outros serviços, como, por exemplo, para enviar informação sobre o serviço a seus usuários.

69.O item 66 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando bens tenham sido pagos antes de a entidade obter o direito de acessá-los. De forma similar, o item 66 não

impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando serviços tiverem sido pagos antes de a entidade recebê-los.

Despesa anterior não reconhecida como ativo

70. Gastos com item intangível reconhecidos inicialmente como despesa de acordo com esta norma não devem ser reconhecidos como parte do custo de ativo intangível em data subsequente.

Mensuração após o reconhecimento

71. A entidade deve escolher reconhecer o ativo intangível pelo modelo do custo (item 73) ou pelo modelo da reavaliação (item 74). Caso o ativo intangível seja contabilizado com base no modelo da reavaliação, todos os ativos restantes da sua classe devem ser contabilizados, utilizando o mesmo modelo, exceto quando não existir mercado ativo para esses ativos.

72. Uma classe de ativos intangíveis é o agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes.

Modelo do custo

73. Após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser apresentado pelo custo, menos qualquer amortização e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Modelo da reavaliação

74. Após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada subsequente. Para efeitos de reavaliação nos termos desta norma, o valor justo deve ser apurado em relação a mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria

determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

75. O modelo da reavaliação não permite:

(a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou

(b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

76. O modelo da reavaliação deve ser aplicado após o ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo. No entanto, se apenas parte do custo do ativo intangível é reconhecido como ativo, porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 63), o modelo da reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o modelo da reavaliação pode ser aplicado a ativo intangível recebido em transação sem contraprestação (ver itens 42 e 43).

77. É raro existir mercado ativo para ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver mercado ativo para classes homogêneas de licenças ou quotas de produção transferíveis livremente que a entidade adquiriu de outra. No entanto, pode não haver mercado ativo para marcas, títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas, porque esse tipo de ativo é único. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago pelo ativo pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro. Ademais, os preços muitas vezes não estão disponíveis para o público.

78. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo dos ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se o valor justo do ativo reavaliado difere materialmente do seu valor contábil, é necessário realizar outra reavaliação. Alguns ativos intangíveis sofrem mudanças frequentes e significativas no seu valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.

79. Quando o ativo intangível é reavaliado, o valor contábil desse ativo deve ser ajustado ao valor reavaliado. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

(a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A amortização acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por redução ao valor recuperável; ou

(b) a amortização acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da amortização acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 84 e 85.

80. Se o ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não puder ser reavaliado porque não existe mercado ativo, ele deve ser reconhecido pelo custo menos qualquer amortização e redução ao valor recuperável acumuladas.

81. Se o valor justo de ativo intangível reavaliado não puder mais ser mensurado em referência a mercado ativo, o valor contábil desse ativo deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em referência ao mercado ativo, menos quaisquer subseqüentes amortizações e perdas por redução ao valor recuperável acumuladas.

82. O fato de não mais existir mercado ativo para o ativo intangível reavaliado pode indicar que ele pode ter sido objeto de redução ao valor recuperável, devendo ser testado de acordo com a NBC TSP 09 ou NBC TSP 10, conforme apropriado.

83. Se o valor justo do ativo puder ser determinado em referência a mercado ativo na data de avaliação posterior, o modelo da reavaliação deve ser aplicado a partir dessa data.

84. Se o valor contábil do ativo intangível aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser contabilizado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado do período.

85. Se o valor contábil do ativo intangível diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. No entanto, a diminuição do ativo intangível deve ser contabilizada diretamente no patrimônio líquido até o limite do saldo credor da conta de reserva de reavaliação referente a esse ativo. A redução reconhecida diretamente no patrimônio líquido reduz seu montante acumulado mediante débito na conta de reserva de reavaliação.

86. O saldo acumulado relativo à reavaliação do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferido para resultados acumulados quando for realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, parte da reavaliação pode ser realizada enquanto o ativo é utilizado pela entidade. Neste caso, o valor realizado é a diferença entre a amortização baseada no valor contábil do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico do ativo. A transferência para resultados acumulados não deve transitar pelo resultado do período.

Vida útil

87. A entidade deve avaliar se a vida útil do ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades similares que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida ao ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe limite previsível para o período durante o qual o ativo vai gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer potencial de serviços, para a entidade.

88. A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. O ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 96 a 105), e o ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 106 a 109).

89. Muitos fatores devem ser considerados na determinação da vida útil do ativo intangível, inclusive:

(a) a expectativa de uso do ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;

(b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;

(c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

(d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;

(e) medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;

(f) o nível dos gastos de manutenção exigido para obter os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível;

(g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e

(h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

90. O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para deixá-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil do ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada na previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.

91. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os *softwares* e muitos outros ativos intangíveis são suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, é provável que suas vidas úteis sejam curtas. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido utilizando o ativo intangível podem indicar a expectativa de obsolescência tecnológica ou comercial do ativo, que, por sua vez,

pode refletir na redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo.

92.A vida útil do ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.

93.A vida útil do ativo intangível resultante de acordos vinculantes (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder a vigência desses direitos, mas pode ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso esses acordos vinculantes sejam outorgados por prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

94.Podem existir fatores econômicos, políticos, sociais e legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos, políticos e sociais determinam o período durante o qual a entidade deve receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios ou serviços. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

95.A existência dos fatores a seguir, entre outros, indica que a entidade está apta a renovar os acordos vinculantes (direitos contratuais ou outros direitos legais) sem custo significativo:

(a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os acordos vinculantes (direitos contratuais ou outros direitos legais) serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;

(b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e

(c) o custo de renovação para a entidade não é significativo quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços que se esperam fluir para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados, o custo de renovação deve representar, em essência, o custo de aquisição de novo ativo intangível na data da renovação.

Ativo intangível com vida útil definida

Período e método de amortização

96. O valor amortizável do ativo intangível com vida útil definida deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e condições necessárias para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído no grupo de ativos classificado como mantido para venda) ou na data em que ele é desreconhecido, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado deve refletir o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Se não for possível determinar confiavelmente esse padrão, deve ser utilizado o método linear. O encargo de amortização para cada período deve ser reconhecido no resultado do período, a não ser que esta ou outra NBC TSP permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

97. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável do ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados incorporados ao ativo e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

97A. Há premissa refutável de que o método de amortização baseado na receita gerada pela atividade, que inclui o uso de ativo intangível, não é apropriado. A receita gerada pela atividade que inclui o uso de ativo intangível deve refletir fatores típicos que não estão diretamente associados ao consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviços incorporados no ativo intangível. Por exemplo, a re-

ceita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de venda. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido. Essa premissa só pode ser superada em circunstâncias limitadas:

(a) em que o ativo intangível é expresso como mensuração de receitas, conforme descrito no item 97C; ou

(b) quando possa ser demonstrado que as receitas e o consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviços do ativo intangível são altamente correlacionados.

97B. Na escolha do método de amortização adequado, de acordo com o item 97, a entidade pode determinar o fator limitante predominante que é inerente ao ativo intangível. Por exemplo, o contrato que estabelece os direitos da entidade sobre o uso do ativo intangível pode especificar o uso do ativo intangível pela entidade pelo número predeterminado de anos (ou seja, tempo), pelo número de unidades produzidas ou pelo montante total fixo da receita a ser gerada. A identificação do fator limitante predominante pode servir de ponto de partida para a identificação da base adequada da amortização, mas outra base pode ser aplicada se refletir de forma mais próxima o padrão esperado de consumo de benefícios econômicos ou potencial de serviços.

97C. Na circunstância em que o fator limitante predominante, que é inerente ao ativo intangível, é a obtenção do limite de receita, a receita a ser gerada pode ser a base adequada para amortização. Por exemplo, o direito de operar a estrada com pedágio pode estar baseado no montante total fixo de receita a ser gerado a partir de pedágios cobrados cumulativos. No caso em que a receita foi estabelecida como o fator limitante predominante no contrato para a utilização do ativo intangível, a receita que será gerada pode ser a base adequada para a amortização do ativo intangível, desde que o contrato especifique o valor fixo total da receita a ser gerado sobre o qual a amortização deve ser determinada.

98. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado do período. No entanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, o encargo de amortização

deve fazer parte do custo de outro ativo, devendo ser incluído no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção deve fazer parte do valor contábil dos estoques (ver NBC TSP 04).

Valor residual

99. Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que:

(a) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou

(b) exista mercado ativo para ele e:

(i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e

(ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

100. O valor amortizável de ativo com vida útil definida deve ser determinado após a dedução de seu valor residual. O valor residual diferente de zero implica que a entidade pretende alienar o ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

101. A estimativa do valor residual do ativo baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo é utilizado. O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. A alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil.

102. O valor residual do ativo intangível pode aumentar até o montante igual ou superior ao seu valor contábil. Se isso ocorrer, a taxa de amortização do ativo intangível é zero, a menos que e até que seu valor residual subsequente reduza a montante abaixo do valor contábil.

Revisão do período e do método de amortização

103. O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de

cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços atrelados ao ativo, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis.

104. Ao longo da vida de ativo intangível, pode ficar evidente que a estimativa de sua vida útil é inadequada. Por exemplo, o reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável pode indicar que o prazo de amortização deve ser alterado.

105. Com o decorrer do tempo, o padrão dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo ativo intangível que se espera ingressar na entidade pode mudar. Por exemplo, pode ficar evidente que o método dos saldos decrescentes é mais adequado que o método linear. Outro exemplo é o caso da utilização de direitos de licença que depende de medidas pendentes em relação a outros componentes do plano de negócios. Nesse caso, os benefícios econômicos ou potencial de serviços gerados pelo ativo talvez só sejam auferidos em períodos posteriores.

Ativo intangível com vida útil indefinida

106. Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

107. De acordo com a NBC TSP 09 e a NBC TSP 10, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, ou aqueles ainda não disponíveis para o uso, comparando o valor recuperável de seus serviços ou seu valor recuperável, o que for apropriado, com o seu valor contábil:

- (a) anualmente; e
- (b) sempre que existir indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

Revisão da vida útil

108. A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada a cada exercício, para determinar se eventos e circunstâncias

continuam a fundamentar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

109. Para ativos intangíveis mensurados pelo modelo do custo, a revisão da vida útil de indefinida para definida, de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme apropriado, é um indicador de que o ativo possa ter sofrido perda por redução ao valor recuperável. Assim, a entidade deve testar a perda de valor do ativo em relação ao valor recuperável de seus serviços ou seu valor recuperável, determinados de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso, com seu valor contábil e reconhecendo a eventual perda por redução ao valor recuperável.

Recuperação do valor contábil – perda por redução ao valor recuperável

110. Para determinar se o ativo intangível mensurado pelo modelo do custo sofreu perda por redução ao valor recuperável, a entidade deve aplicar a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme apropriado. Essas normas determinam quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como deve determinar o valor recuperável de seus serviços ou seu valor recuperável, conforme apropriado, e quando deve reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável.

Baixa e alienação

111. O ativo intangível deve ser desreconhecido:

(a) por ocasião de sua alienação (incluindo a alienação por meio de transação sem contraprestação); ou

(b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.

112. Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado do período

quando o ativo é desreconhecido, exceto se outra norma dispuser em contrário.

113. Existem várias formas de alienação de ativo intangível (exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou por meio de transação sem contraprestação). Para determinar a data da alienação de ativo, a entidade deve aplicar os critérios da NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação para reconhecer a receita da venda de bens.

114. Se, de acordo com o critério de reconhecimento de ativo intangível previsto no item 28, a entidade reconhecer no valor contábil de ativo o custo de substituição de parte de ativo intangível, deve desreconhecer o valor contábil da parcela substituída. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, essa pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.

115. A quantia a receber pela alienação de ativo intangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, a quantia recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço à vista. A diferença entre o valor nominal da quantia a receber e seu equivalente ao preço à vista deve ser reconhecida como receita de juros, em conformidade com a NBC TSP 02, refletindo o rendimento efetivo do valor a receber.

116. A amortização de ativo intangível com vida útil definida não cessa quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda (ou incluído no grupo de ativos classificado como mantido para venda).

Divulgação

Geral

117. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

(a) se a vida útil é indefinida ou definida e, se definida, o prazo de vida útil ou a taxa de amortização utilizado;

(b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;

(c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas por redução ao valor recuperável) no início e no final do período;

(d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;

(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:

(i) adições, indicando separadamente as que foram geradas internamente e as adquiridas em separado;

(ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda;

(iii) aumentos ou reduções durante o período decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 74, 84 e 85 (se houver);

(iv) perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas no resultado do período, de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10 (se houver);

(v) reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10 (se houver);

(vi) qualquer amortização reconhecida durante o período;

(vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e

(viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

118. Uma classe de ativos intangíveis é o grupo de ativos de natureza e com utilização similares nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas, temos:

(a) marcas;

- (b) títulos de publicação;
- (c) *softwares* para computador;
- (d) licenças;
- (e) direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
- (f) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
- (g) ativos intangíveis em desenvolvimento.

As classes acima mencionadas devem ser separadas (agregadas) em classes menores (maiores) se isso resultar em informação mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis.

119. A entidade deve divulgar informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, além das informações exigidas no item 117(e)(iii) a (v).

120. (Não convergido).

121. A entidade também deve divulgar:

(a) para ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentaram essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;

(b) a descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual material para as demonstrações contábeis da entidade;

(c) para ativos intangíveis adquiridos por meio de transação sem contraprestação e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver itens 42 e 43):

- (i) o valor justo inicialmente reconhecido para esses ativos;
- (ii) o seu valor contábil; e
- (iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo modelo do custo ou da reavaliação;

(d) a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e

(e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.

122. Quando a entidade descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de que a vida útil do ativo é indefinida, deve levar em consideração os fatores relacionados no item 89.

Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o modelo da reavaliação

123. Caso os ativos intangíveis sejam contabilizados a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:

(a) por classe de ativos intangíveis:

(i) a data efetiva da reavaliação;

(ii) o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e

(iii) a diferença entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses ativos se utilizado o modelo do custo especificado no item 73;

(b) o saldo da reavaliação relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período contábil, indicando as variações ocorridas nesse período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos proprietários; e

(c) os métodos e as premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.

124. Pode ser necessário agrupar as classes de ativos reavaliados em classes maiores para efeitos de divulgação. No entanto, elas não devem ser agrupadas se isso provocar a apresentação de classe de ativos intangíveis que inclua valores mensurados pelos modelos do custo e da reavaliação.

Gasto com pesquisa e desenvolvimento

125. A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa no período.

126. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento (ver itens 64 e 65 para obter orientação sobre o tipo de gasto a incluir para efeito da exigência de divulgação prevista no item 125).

Outras informações

127. É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:

(a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e

(b) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento da presente norma.

128. (Não convergido).

129 a 131. (Eliminados).

131A a 133 (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2017.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 28-09-2017.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 09, DE 22 de setembro de 2017

Aprova a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 21 – *Impairment of Non-Cash-Generating Assets*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 09 – REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO NÃO GERADOR DE CAIXA

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 13
Definições	14 – 23
Ativo gerador de caixa	16 – 21
Depreciação	22
Redução ao valor recuperável	23
Identificação de ativo que possa ser objeto de redução ao valor recuperável	24 – 34
Mensuração do valor recuperável de serviço	35 – 50
Mensuração do valor recuperável de serviço de ativo intangível com vida útil indefinida	39A
Valor justo líquido de despesas de venda	40 – 43

Valor em uso	44 – 49
Abordagem do custo de reposição depreciado	45 – 47
Abordagem do custo de recuperação	48
Abordagem das unidades de serviço	49
Aplicação das abordagens	50
Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável	51 – 57
Reversão da perda por redução ao valor recuperável	58 – 70
Reclassificação de ativos	71 – 72
Divulgação	72A – 83
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo não gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. Esta norma também especifica quando a entidade deve reverter tais perdas e estabelece o que deve ser divulgado.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta norma para a contabilização da redução ao valor recuperável de ativos não geradores de caixa, exceto:

- (a) estoques (ver NBC TSP 04 – Estoques);
- (b) ativos advindos de contratos de construção;
- (c) ativos financeiros que representem:
 - (i) caixa;
 - (ii) instrumento patrimonial de entidade não controlada (individual ou conjuntamente) ou não coligada;
 - (iii) direito contratual para receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou para permutar ativos e passivos financeiros em condições favoráveis;

(iv) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos; e

(v) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais derivativos que possam ser liquidados por número fixo de instrumentos patrimoniais não derivativos.

(d) propriedades para investimento mensuradas pelo modelo do valor justo (ver NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento);

(e) ativo imobilizado não gerador de caixa mensurado pelo valor de reavaliação (ver NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado);

(f) ativos intangíveis não geradores de caixa mensurados pelo valor de reavaliação (ver NBC TSP 08 – Ativo Intangível); e

(g) outros ativos para os quais as exigências para a contabilização da redução ao valor recuperável estejam incluídas em outra NBC TSP.

3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

4. (Não convergido).

5. As entidades do setor público que mantêm ativos geradores de caixa, conforme definido no item 14, devem aplicar a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa para tais ativos. As entidades do setor público que possuem ativos não geradores de caixa devem aplicar as exigências desta norma para esses ativos.

6. Esta norma exclui do seu alcance a redução ao valor recuperável de ativos tratados em outra NBC TSP. As entidades do setor público aplicam a NBC TSP 10 para seus ativos geradores de caixa e esta norma para seus ativos não geradores de caixa. Os itens 6 a 13 explicam o alcance da norma em mais detalhes.

7. Esta norma exclui do seu alcance os ativos intangíveis não geradores de caixa que são regularmente reavaliados pelo seu valor justo. O alcance desta norma inclui todos os outros ativos intangíveis não geradores de caixa (por exemplo, aqueles que são contabilizados pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada). A entidade deve aplicar as exigências desta norma para o reconhecimento e a mensura-

ção das perdas por redução ao valor recuperável e das reversões dessas perdas relativas a tais ativos intangíveis não geradores de caixa.

8. Esta norma não se aplica aos estoques e aos ativos advindos de contratos de construção.

9. Esta norma não se aplica aos ativos financeiros listados no item 2(c).

10. Esta norma não exige a aplicação de teste de redução ao valor recuperável para propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo, de acordo com a NBC TSP 06. Isso porque, sob o modelo de valor justo da NBC TSP 06, a propriedade para investimento deve ser contabilizada pelo valor justo na data das demonstrações contábeis e qualquer redução ao valor recuperável deve ser considerada na avaliação.

11. Esta norma não exige a aplicação de teste de redução ao valor recuperável para ativos não geradores de caixa contabilizados pelos valores de reavaliação, segundo o modelo alternativo permitido na NBC TSP 07. Isso porque, sob o tratamento alternativo permitido na NBC TSP 07, (a) ativos devem ser reavaliados com suficiente regularidade para assegurar que estejam registrados por montante que não seja materialmente diferente de seus valores justos na data das demonstrações contábeis e (b) qualquer redução ao valor recuperável deve ser considerada na avaliação. Além disso, a abordagem adotada nesta norma para mensurar o valor recuperável de serviços do ativo significa que é improvável que o valor recuperável de serviço do ativo seja materialmente menor do que o valor de reavaliação do ativo e que qualquer diferença estaria relacionada às despesas de alienação do ativo.

12. Consistente com as exigências do item 5, itens do ativo imobilizado classificados como ativos geradores de caixa, incluindo aqueles contabilizados pelos valores de reavaliação, segundo o modelo alternativo permitido na NBC TSP 07, devem ser tratados conforme a NBC TSP 10.

13. Investimentos em:

(a) entidades controladas;

(b) coligadas; e

(c) entidades controladas em conjunto (*joint arrangements*); quando classificados como ativos geradores de caixa, devem ser tratados de acordo com a NBC TSP 10. Quando esses ativos não forem geradores de caixa, devem ser tratados de acordo com esta norma.

Definições

14. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Mercado ativo é o mercado no qual todas as seguintes condições existem:

- (a) itens negociados no mercado são homogêneos;
- (b) vendedores e compradores dispostos a negociar, normalmente, podem ser encontrados a qualquer momento; e
- (c) preços estão disponíveis para o público.

Ativo gerador de caixa é aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

Despesas de venda são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda do ativo, com exceção das despesas financeiras e de tributos sobre a renda.

Valor justo líquido de despesas de venda é o montante que pode ser obtido pela venda de ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda.

Redução ao valor recuperável é a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devido à depreciação.

Ativo não gerador de caixa é outro ativo que não é gerador de caixa.

Valor recuperável de serviço é o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso.

Vida útil é:

(a) o período durante o qual se espera que o ativo seja utilizado pela entidade; ou

(b) o número de unidades de produção ou similar que se espera ser obtido do ativo pela entidade.

Valor em uso de ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo.

15.(Não convergido).

Ativo gerador de caixa

16.Ativos geradores de caixa são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial. O ativo gera retorno comercial quando é empregado de maneira consistente com aquela adotada por entidade com fins lucrativos. Manter o ativo para gerar retorno comercial indica que a entidade pretende gerar fluxos de caixa positivos do ativo (ou da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte) e obter retorno comercial que reflita o risco envolvido em manter o ativo. O ativo pode ser mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial, mesmo que não atenda a esse objetivo durante um período específico. De modo contrário, o ativo pode não ser gerador de caixa mesmo que atinja seu ponto de equilíbrio ou gere retorno comercial durante um período específico. A menos que seja estabelecido de outro modo, referências a ativo ou ativos nos itens seguintes desta norma tratam de ativo não gerador de caixa.

17.Existem várias circunstâncias em que as entidades do setor público podem manter alguns ativos com o objetivo principal de gerar retorno comercial, embora a maioria de seus ativos não seja mantida para essa finalidade. Por exemplo, um hospital pode utilizar um edifício para pacientes que pagam pelo atendimento. Os ativos geradores de caixa da entidade do setor público podem operar independentemente de seus ativos não geradores de caixa.

18.Em certos casos, o ativo pode gerar fluxos de caixa, embora seja mantido primariamente para propósitos de prestação de serviços. Por exemplo, uma usina de tratamento de lixo é operada para assegurar a eliminação segura do lixo hospitalar gerado por hospitais controlados pelo Estado, mas a usina também trata pequena quantidade de lixo hospitalar gerada por hospitais privados. O tratamento do lixo hospitalar de hospitais privados é eventual às atividades da usina, e os ativos que geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos não geradores de caixa.

19. Em outros casos, o ativo pode gerar fluxos de caixa e também ser utilizado para finalidades não relacionadas à geração de caixa. Por exemplo, um hospital público tem dez alas, das quais nove são utilizadas para pacientes particulares com fins comerciais e uma para pacientes que são atendidos gratuitamente. Os pacientes de todas as alas utilizam, conjuntamente, outras instalações do hospital (por exemplo, áreas operacionais). A extensão pela qual o ativo é mantido com o objetivo de fornecer retorno comercial deve ser considerada para determinar se a entidade deve aplicar as exigências desta norma ou as da NBC TSP 10. Se, conforme exemplificado, o componente não gerador de caixa for insignificante na estrutura como um todo, a entidade deve aplicar a NBC TSP 10 em vez desta norma.

20. Em alguns casos, pode não estar claro se o objetivo principal de manter o ativo é o de gerar retorno comercial. Em tais casos, é necessário avaliar a importância dos fluxos de caixa. Pode ser difícil determinar se o ativo é utilizado primordialmente para a geração de fluxos de caixa, de modo que esta norma é aplicável em vez da NBC TSP 10. Julgamento é necessário para determinar qual norma deve ser aplicada. A entidade desenvolve critérios para que ela possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de ativos geradores de caixa e não geradores de caixa e com a orientação apresentada nos itens 16 a 20. O item 72A exige que a entidade divulgue os critérios utilizados para realizar esse julgamento. No entanto, dado os objetivos gerais da maioria das entidades do setor público, pressupõe-se que os ativos não são geradores de caixa nessas circunstâncias e, conseqüentemente, esta norma deve ser aplicada.

21. Para fins desta norma, o ativo mantido por entidade do setor público deve ser classificado como ativo gerador de caixa se o ativo (ou a unidade geradora de caixa da qual o ativo faz parte) é operado com o objetivo de gerar retorno comercial por meio do fornecimento de bens e/ou serviços para terceiros.

Depreciação

22. A depreciação, a amortização e a exaustão são, respectivamente, a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativo ao longo de sua vida útil. No caso de ativo intangível e recursos naturais, os termos amortização e exaustão, respectivamente,

são geralmente utilizados em vez de depreciação. Os três termos têm o mesmo significado e são denominados depreciação para efeitos desta norma.

Redução ao valor recuperável

23. Esta norma define redução ao valor recuperável como perda dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da depreciação. A redução ao valor recuperável reflete, portanto, o declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, a entidade pode ter uma instalação de armazenamento militar que já não é mais utilizada. Além disso, devido à natureza especializada dessa instalação e de sua localização, é improvável que possa ser arrendada ou vendida e, portanto, a entidade é incapaz de gerar fluxos de caixa por meio de arrendamento ou de venda do ativo. O ativo deve ser considerado como objeto de redução ao valor recuperável porque não é mais capaz de prover potencial de serviços à entidade – tem pouca ou nenhuma utilidade para a entidade atingir seus objetivos.

Identificação de ativo que possa ser objeto de redução ao valor recuperável

24. Os itens 26 a 34 especificam quando o valor recuperável de serviço pode ser determinado.

25. O ativo não gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável quando o seu valor contábil exceder o seu valor recuperável de serviço. O item 27 descreve indicações-chave de que a perda por redução ao valor recuperável possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável de serviço. Se não houver indicação de potencial perda por redução ao valor recuperável, esta norma não exige que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável de serviço.

26. A entidade deve avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável. Se houver qualquer indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável de serviço do ativo.

26A. Independentemente da existência de qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve também testar, anualmente, o ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso quanto à redução ao valor recuperável pela comparação de seu valor contábil com seu valor recuperável de serviço. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser realizado a qualquer momento durante o período contábil, desde que seja realizado no mesmo período todos os anos. Diferentes ativos intangíveis podem ser testados quanto à redução ao valor recuperável em momentos diferentes. No entanto, se o ativo intangível foi inicialmente reconhecido durante o período contábil corrente, esse ativo intangível deve ser testado quanto à redução ao valor recuperável antes do final do período corrente.

26B. A capacidade de o ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços suficientes para recuperar seu valor contábil está, geralmente, sujeita à maior incerteza antes de o ativo estar disponível para uso do que depois disso. Portanto, esta norma exige que a entidade teste a redução ao valor recuperável, pelo menos anualmente, de ativo intangível que ainda não está disponível para uso.

27. Ao avaliar se há alguma indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a) cessação, ou proximidade da cessação, da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;

(b) mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental no qual a entidade opera;

Fontes internas de informação

(c) evidência disponível de obsolescência ou dano físico do ativo;

(d) mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira em que o ativo é, ou se espera que seja, utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a operação a que o ativo

pertence, planos para alienação do ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil do ativo como definida em vez de indefinida;

(e) decisão de interromper a construção do ativo antes da sua conclusão ou de estar em condição de uso; e

(f) evidência disponível proveniente de relatório interno que indique que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, consideravelmente pior do que o esperado.

28. A demanda ou a necessidade de serviços pode flutuar ao longo do tempo, o que afetará a extensão pela qual os ativos não geradores de caixa serão utilizados no fornecimento de tais serviços, mas flutuações negativas na demanda não são necessariamente indicações de redução ao valor recuperável. Quando a demanda por serviços cessa, ou está próxima de cessar, os ativos utilizados para prestação desses serviços podem ser objeto de redução ao valor recuperável. A demanda pode ser considerada próxima de cessar quando estiver tão baixa que a entidade (a) não teria tentado atendê-la ou (b) teria atendido, não adquirindo o ativo que está sendo considerado para o teste de redução ao valor recuperável.

29. A relação constante no item 27 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, exigindo dela que estime o valor recuperável de serviço do ativo. Por exemplo, pode ser uma indicação de redução ao valor recuperável:

(a) durante o período, o valor de mercado do ativo tem diminuído, significativamente, mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou uso normal; ou

(b) significativo declínio de longo prazo (mas não necessariamente cessação ou proximidade da cessação) na demanda ou necessidade dos serviços fornecidos pelo ativo.

30. Os eventos ou as circunstâncias que podem indicar redução ao valor recuperável do ativo serão significativos e frequentemente terão discussões provocadas pela alta administração, gerência ou mídia. A alteração em parâmetro, tal como a demanda pelo serviço, extensão ou maneira do uso, ambiente legal ou político do governo, pode indicar redução

ao valor recuperável, somente se tal alteração for significativa e tiver efeito adverso de longo prazo ou gerar expectativa desse efeito. A mudança no ambiente tecnológico pode indicar que o ativo está obsoleto e exigir que o teste de redução ao valor recuperável seja realizado. A alteração no uso do ativo durante o período pode também ser uma indicação de redução ao valor recuperável. Isso pode ocorrer quando, por exemplo, edifício utilizado como escola passa a ser utilizado para armazenamento. Ao avaliar se houve redução ao valor recuperável, a entidade precisa avaliar as mudanças no potencial de serviços em longo prazo. Isso ressalta o fato de que as mudanças são analisadas, considerando o uso previsto do ativo em longo prazo. No entanto, as expectativas de uso em longo prazo podem mudar e as avaliações da entidade em cada data das demonstrações contábeis devem refletir isso.

31. Ao avaliar se a interrupção na construção provoca um teste de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar (a) se a construção está simplesmente atrasada ou foi adiada, (b) se há intenção de retomar a construção no futuro próximo, ou (c) se as obras não serão terminadas no futuro previsível. Quando a construção está atrasada, ou foi adiada para data futura específica, o projeto pode ser tratado como obra em andamento e não considerado como interrompido.

32. Evidências oriundas de relatórios internos que indicam que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, conforme citado no item 27(f), relacionam-se com a capacidade de o ativo proporcionar bens ou serviços e não com o declínio na demanda pelos bens ou serviços fornecidos pelo ativo. Isso inclui a existência de:

(a) custos significativamente mais elevados de operação ou manutenção do ativo em comparação com aqueles originalmente orçados;

(b) serviço ou nível de produção fornecido pelo ativo significativamente menor comparado com aquele originalmente esperado, devido ao baixo desempenho operacional.

O aumento significativo dos custos operacionais do ativo pode indicar que ele não é tão eficiente ou produtivo como inicialmente previsto nos padrões de produção estabelecidos pelo fabricante, de acordo com os quais o orçamento operacional foi elaborado. Da mesma forma, o aumento significativo em custos de manutenção pode indicar que custos mais elevados precisam ser incorridos para manter

o desempenho do ativo no nível indicado por seu padrão de desempenho mais recentemente avaliado. Em outros casos, evidência quantitativa direta de redução ao valor recuperável pode ser indicada pela redução significativa de longo prazo no serviço previsto ou nos níveis de produção proporcionados pelo ativo.

33.O conceito de materialidade se aplica na identificação, se o valor recuperável de serviço do ativo precisa ser estimado. Por exemplo, se avaliações prévias indicarem que o valor recuperável de serviço do ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor recuperável de serviço do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, análise prévia pode indicar que o valor recuperável de serviço do ativo não é sensível a uma (ou mais) das indicações listadas no item 27.

34.Se houver indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, isso pode indicar que (a) a vida útil remanescente, (b) o método de depreciação, ou (c) o valor residual do ativo necessitam ser revisados e ajustados, de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável tenha sido reconhecida para o ativo.

Mensuração do valor recuperável de serviço

35.Esta norma define o valor recuperável de serviço como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Os itens 36 a 50 estabelecem as bases para mensuração do valor recuperável de serviço.

36.Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil do ativo, o ativo não foi objeto de redução ao valor recuperável e não é necessário estimar o outro valor.

37.Pode ser possível determinar o valor justo líquido de despesas de venda, mesmo que o ativo não seja negociado em mercado ativo. O item 42 estabelece possíveis bases alternativas para a estimativa do valor justo líquido de despesas de venda quando não existe mercado ativo para o ativo. Entretanto, algumas vezes, não é possível determinar o valor justo líquido de despesas de venda porque não há base para

se fazer uma estimativa confiável do valor a ser obtido pela venda do ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas. Nesse caso, a entidade pode usar o valor em uso do ativo como o valor recuperável de serviço.

38. Se não há razão para pressupor que o valor em uso do ativo excede, significativamente, seu valor justo líquido de despesas de venda, este último pode ser considerado como seu valor recuperável de serviço. Esse será, frequentemente, o caso para ativo que é mantido para alienação. Isso acontece porque o valor em uso do ativo mantido para alienação é composto, principalmente, pelas receitas líquidas de venda. Porém, para muitos ativos não geradores de caixa do setor público que são mantidos, de forma contínua, para prestar serviços especializados ou bens públicos à comunidade, o valor em uso do ativo é provavelmente maior do que seu valor justo líquido de despesas de venda.

39. Em alguns casos, estimativas, médias e recursos computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos detalhados exemplificados nesta norma para determinar o valor justo líquido de despesas de venda ou o valor em uso.

Mensuração do valor recuperável de serviço de ativo intangível com vida útil indefinida

39A. O item 26A exige que o ativo intangível com vida útil indefinida seja anualmente testado quanto à redução ao valor recuperável pela comparação de seu valor contábil com o seu valor recuperável de serviço, independentemente de haver qualquer indicação de que ele possa ser objeto de redução ao valor recuperável. No entanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de serviço desse ativo, realizado em período anterior, pode ser utilizado no teste de redução ao valor recuperável para esse ativo no período corrente, desde que todos os critérios a seguir sejam atendidos:

(a) os ativos e os passivos que compõem a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence não mudaram, significativamente, desde o cálculo mais recente do valor recuperável (o que se aplica nos casos em que o ativo intangível, por não fornecer potencial de serviços pelo uso contínuo que é em grande parte independente daquele de outros ativos ou grupos de ativos, deve ser testado quanto à redução ao valor recuperável como parte da unidade geradora de caixa à qual pertence);

(b) o cálculo mais recente do valor recuperável de serviço resultou em montante que excedeu o valor contábil do ativo por margem substancial; e

(c) a probabilidade é remota de que o cálculo corrente do valor recuperável de serviço seja menor do que o valor contábil do ativo, com base em análise de eventos que têm ocorrido e circunstâncias que têm mudado desde o cálculo mais recente do valor recuperável de serviço.

Valor justo líquido de despesas de venda

40. A melhor evidência do valor justo líquido de despesas de venda é o preço do contrato de compra e venda em transação sem favorecimentos, ajustado por despesas adicionais que sejam diretamente atribuíveis à alienação do ativo.

41. Se não houver contrato de compra e venda, mas o ativo for negociado em mercado ativo, o valor justo líquido de despesas de venda deve ser o preço de mercado do ativo menos as despesas de venda. O preço de mercado adequado é normalmente o preço corrente de venda. Quando os preços correntes de venda não estão disponíveis, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base para estimar o valor justo líquido de despesas de venda, contanto que não tenha havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é realizada.

42. Se não houver contrato de compra e venda ou mercado ativo, o valor justo líquido de despesas de venda baseia-se na melhor informação disponível para refletir o valor que a entidade poderia obter, na data das demonstrações contábeis, pela alienação do ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas de venda. Na determinação desse valor, a entidade pode considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, dentro do mesmo setor. O valor justo líquido de despesas de venda não deve refletir uma venda forçada, a menos que a gerência ou alta administração esteja compelida a vender imediatamente.

43. As despesas de venda, exceto as que já tenham sido reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas na determinação do valor justo líquido de despesas de venda. Exemplos de tais despesas são as

legais, as taxas e impostos, de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e ligadas à redução ou reorganização do negócio depois da alienação do ativo não são despesas incrementais diretas para alienar o ativo.

Valor em uso

44. Esta norma define o valor em uso de um ativo não gerador de caixa como o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo. Valor em uso, nesta norma, refere-se ao valor em uso de ativo não gerador de caixa, a menos que seja especificado de outra maneira. O valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo deve ser determinado, usando qualquer uma das abordagens identificadas nos itens 45 a 49, conforme seja apropriado.

Abordagem do custo de reposição depreciado

45. Conforme essa abordagem, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo deve ser determinado como custo de reposição depreciado do ativo. O custo de reposição do ativo é o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Esse custo deve ser depreciado para refletir o ativo na sua condição de uso. O ativo pode ser reposto por meio da reprodução (replicação) do ativo existente ou por meio da reposição de seu potencial de serviço bruto. O custo de reposição depreciado deve ser mensurado como custo de reprodução ou de reposição do ativo, o que for menor, menos a depreciação acumulada, calculada com base nesse custo a fim de refletir o potencial de serviços já consumido ou expirado do ativo.

46. O custo de reposição e o custo de reprodução do ativo devem ser determinados sob base otimizada. O raciocínio é de que a entidade não reporia ou reproduziria o ativo com outro similar se o ativo a ser reposto ou reproduzido tivesse concepção ou capacidade excessivas. Ativos com concepção excessiva possuem características desnecessárias para os bens ou serviços fornecidos pelo ativo. Ativos com capacidade excessiva possuem capacidade maior do que a necessária para atender à demanda por bens ou serviços fornecidos pelo ativo. A determinação do custo de reposição ou de reprodução do ativo sob base otimizada deve refletir, portanto, o potencial de serviços exigido do ativo.

47. Em certos casos, a capacidade ociosa ou excedente deve ser mantida para fins de segurança ou por outras razões. Isso surge da necessidade de assegurar que a capacidade de serviço adequada está disponível nas circunstâncias específicas da entidade. Por exemplo, a unidade de bombeiros precisa ter cinco viaturas de incêndio à disposição para atender às emergências. Esse excesso ou capacidade ociosa faz parte do potencial de serviços exigido do ativo.

Abordagem do custo de recuperação

48. O custo de recuperação é o custo de restaurar o potencial de serviços do ativo ao seu nível pré-redução ao valor recuperável. Sob essa abordagem, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é igual ao custo corrente de repor o potencial de serviços remanescente do ativo antes da redução ao valor recuperável menos o custo de recuperação estimado do ativo. O custo corrente de repor o potencial de serviços remanescente do ativo antes da redução ao valor recuperável é, geralmente, determinado como o custo de reprodução ou reposição depreciado do ativo, o que for menor. Os itens 45 e 47 incluem orientação adicional sobre a determinação do custo de reposição ou reprodução do ativo.

Abordagem das unidades de serviço

49. Sob esta abordagem, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é igual ao custo corrente do potencial de serviço remanescente do ativo antes da redução ao valor recuperável ajustado para refletir a diminuição do número de unidades de serviço esperado do ativo após ter sido objeto de redução ao valor recuperável. Igualmente à abordagem do custo de recuperação, o custo corrente de reposição do potencial remanescente de serviço do ativo antes da redução ao valor recuperável é, geralmente, determinado como custo de reprodução ou de reposição depreciado do ativo antes da redução ao valor recuperável, o que for menor.

Aplicação das abordagens

50. A escolha da abordagem mais apropriada para mensurar o valor em uso depende da disponibilidade de dados e da natureza da redução ao valor recuperável:

(a) reduções ao valor recuperável identificadas decorrentes de mudanças significativas de longo prazo no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental são, geralmente, mensuráveis, utilizando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviço, quando apropriado;

(b) reduções ao valor recuperável identificadas decorrentes de mudança significativa de longo prazo na extensão ou maneira de uso, inclusive referentes à cessação ou proximidade da cessação da demanda, são, geralmente, mensuráveis, utilizando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviços, quando apropriado; e

(c) reduções ao valor recuperável identificadas de danos físicos são, geralmente, mensuráveis, utilizando-se a abordagem do custo de recuperação ou a abordagem do custo de reposição depreciado, quando apropriado.

Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável

51. Os itens 52 a 57 estabelecem as exigências para reconhecer e mensurar perdas por redução ao valor recuperável do ativo. Nesta norma, perda por redução ao valor recuperável refere-se à perda por redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa, a menos que seja especificado de outra maneira.

52. Se, e somente se, o valor recuperável de serviço do ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável de serviço. Essa redução é a perda por redução ao valor recuperável.

53. Como observado no item 26, esta norma exige que a entidade realize uma estimativa formal do valor recuperável de serviço somente se existir indicação de potencial perda por redução ao valor recuperável. Os itens 27 a 33 identificam as indicações-chave de que a perda por redução ao valor recuperável possa ter ocorrido.

54. A perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

55. Quando o valor estimado para a perda por redução ao valor recuperável for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se rela-

ciona, a entidade deve reconhecer o passivo se, e somente se, isso for exigido por outra NBC TSP.

56. Quando a perda por redução ao valor recuperável estimada for maior do que o valor contábil do ativo, o valor contábil do ativo deve ser reduzido a zero com o montante correspondente reconhecido no resultado do período. O passivo deve ser reconhecido somente se outra NBC TSP assim exigir. Um exemplo é quando uma instalação para fins militares não é mais utilizada e a lei exige que a entidade remova essas instalações quando não forem mais utilizáveis. A entidade pode precisar fazer uma provisão para os custos de desmontagem se exigido pela NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

57. Depois do reconhecimento da perda por redução ao valor recuperável, a despesa de depreciação do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos o seu valor residual (se houver), em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Reversão da perda por redução ao valor recuperável

58. Os itens 59 a 70 estabelecem as exigências para reverter a perda por redução ao valor recuperável para o ativo reconhecida em períodos anteriores.

59. A entidade deve avaliar em cada data das demonstrações contábeis se há alguma indicação de que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para um ativo possa não mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável de serviço desse ativo.

60. Ao avaliar se há alguma indicação de que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para um ativo possa não mais existir ou ter diminuído, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a) ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;

(b) mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou que ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental no qual a entidade opera;

Fontes internas de informação

(c) mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira pela qual o ativo é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período para melhorar o desempenho do ativo ou reestruturar a operação à qual o ativo pertence;

(d) decisão para recomeçar a construção do ativo que foi anteriormente interrompida antes da sua conclusão ou de estar em condições de uso; e

(e) evidência disponível nos relatórios internos que indica que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

61. Indicações de possível diminuição na perda por redução ao valor recuperável descritas no item 60 espelham, principalmente, as indicações de potencial perda por redução ao valor recuperável, conforme item 27.

62. A lista no item 60 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações de reversão da perda por redução ao valor recuperável que poderiam igualmente exigir que a entidade estimasse novamente o valor recuperável de serviço do ativo. Por exemplo, quaisquer das indicações a seguir podem sugerir que a perda por redução ao valor recuperável possa ter sido revertida:

(a) aumento significativo no valor de mercado do ativo; ou

(b) aumento significativo de longo prazo na demanda ou na necessidade de serviços fornecidos pelo ativo.

63. O compromisso de descontinuar ou reestruturar uma operação no futuro próximo é uma indicação de reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo que pertence à operação, quando tal compromisso constitui mudança significativa de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, na extensão ou na maneira de uso desse ativo. Cir-

cunståncias de que tal compromisso é uma indicaçaõ de reversãõ da perda por reduçaõ ao valor recuperãvel, geralmente, relacionam-se a casos em que a expectativa de descontinuidade ou reestruturaçaõ da operaçaõ criam oportunidades para melhorar a utilizaçaõ do ativo. Um exemplo é o equipamento de raio-x que estã sendo subutilizado por clĩnica gerida por hospital pùblico e que, como resultado da reestruturaçaõ, espera-se que seja transferido para o departamento central de radiologia do hospital, em que serã significativamente mais bem utilizado. Neste caso, o compromisso para descontinuar ou reestruturar a operaçaõ da clĩnica pode ser uma indicaçaõ de que a perda por reduçaõ ao valor recuperãvel precisa ser revertida.

64. Se há indicaçaõ que a perda por reduçaõ ao valor recuperãvel reconhecida possa nãõ mais existir ou ter diminuído, isto pode indicar que (a) a vida útil remanescente, (b) o método de depreciaçaõ ou (c) o valor residual possam precisar ser revistos e ajustados de acordo com a NBC TSP aplicãvel ao ativo, mesmo que nenhuma perda por reduçaõ ao valor recuperãvel do ativo tenha sido revertida.

65. A perda por reduçaõ ao valor recuperãvel para o ativo reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperãvel de serviço do ativo desde a data em que a última perda por reduçaõ ao valor recuperãvel foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contãbil do ativo deve, com exceçaõ do que estã descrito no item 68, ser aumentado atã seu valor recuperãvel de serviço. Esse aumento é a reversãõ da perda por reduçaõ ao valor recuperãvel.

66. Esta norma exige que a entidade realize uma estimativa formal do valor recuperãvel de serviço somente se existir indicaçaõ de reversãõ da perda por reduçaõ ao valor recuperãvel. O item 60 descreve indicaçaõs-chave para que a perda por reduçaõ ao valor recuperãvel reconhecida para um ativo em períodos anteriores nãõ mais exista ou tenha diminuído.

67. A reversãõ da perda por reduçaõ ao valor recuperãvel reflete o aumento no valor recuperãvel de serviço estimado do ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por reduçaõ ao valor recuperãvel para esse ativo. O item 77 exige que a entidade identifique a mudança nas estimativas

que causou o aumento no valor recuperável de serviço. Exemplos de mudanças nas estimativas incluem:

(a) mudança na base do valor recuperável de serviço (isto é, se esse valor recuperável de serviço é baseado no valor justo líquido de despesas de venda ou no valor em uso);

(b) se o valor recuperável de serviço foi baseado no valor em uso, a mudança na estimativa dos componentes do valor em uso; ou

(c) se o valor recuperável de serviço foi baseado no valor justo líquido de despesas de venda, a mudança na estimativa dos componentes desse valor.

68. O aumento do valor contábil do ativo, atribuível à reversão da perda por redução ao valor recuperável não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida para o ativo em períodos anteriores.

69. A reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

70. Depois que a reversão da perda por redução ao valor recuperável for reconhecida, a despesa de depreciação para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos o seu valor residual (se aplicável), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

Reclassificação de ativos

71. A reclassificação de ativos geradores de caixa para ativos não geradores de caixa ou de ativos não geradores de caixa para ativos geradores de caixa deve ocorrer somente quando existir clara evidência que tal reclassificação é apropriada. A reclassificação, por si própria, não provoca, necessariamente, a realização do teste de redução ao valor recuperável ou reversão da perda por redução ao valor recuperável. Em vez disso, a indicação de teste de redução ao valor recuperável ou de reversão da perda por redução ao valor recuperável surge, no mínimo, das indicações listadas aplicáveis ao ativo após a reclassificação.

72. Há circunstâncias em que a entidade do setor público pode decidir que é adequado reclassificar um ativo não gerador de caixa para ativo gerador de caixa. Por exemplo, uma estação de tratamento de efluentes foi construída, principalmente, para tratar resíduos industriais de unidade habitacional social, para a qual não é cobrada qualquer taxa. A unidade habitacional social foi demolida e o local será utilizado para uso industrial e comercial. Pretende-se que, no futuro, a estação seja utilizada para tratar resíduos industriais cobrando taxas comerciais. Em virtude dessa decisão, a entidade do setor público decide reclassificar a estação de tratamento de efluentes para ativo gerador de caixa.

Divulgação

72A. A entidade deve divulgar os critérios desenvolvidos para diferenciar ativos não geradores de caixa de ativos geradores de caixa.

73. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:

(a) o valor das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por redução ao valor recuperável foram incluídas; e

(b) o valor das reversões das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado do período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por redução ao valor recuperável foram revertidas.

73A. (Eliminado).

74. Uma classe de ativos é o agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade.

75. A informação exigida no item 73 pode ser apresentada com outras informações divulgadas para a classe de ativos. Por exemplo, essa informação pode ser incluída na conciliação do valor contábil do ativo imobilizado, no início e no final do período, segundo as exigências da NBC TSP 07.

76.A entidade que apresenta informações por segmento deve divulgar o seguinte para cada segmento reportado pela entidade:

- (a) o montante das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período; e
- (b) o montante da reversão das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período.

77.A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada perda por redução ao valor recuperável ou reversão reconhecida durante o período:

- (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda redução ao valor recuperável;
- (b) o valor da perda por redução ao valor recuperável reconhecida ou revertida;
- (c) a natureza do ativo;
- (d) o segmento ao qual o ativo pertence, se a entidade divulga informações por segmento;
- (e) se o valor recuperável de serviço do ativo é o seu valor justo líquido de despesas de venda ou seu valor em uso;
- (f) se o valor recuperável de serviço for o valor justo líquido de despesas de venda, a base utilizada para determinar esse valor (por exemplo, se o valor justo foi determinado por referência a mercado ativo); e
- (g) se o valor recuperável de serviço for o valor em uso, a abordagem utilizada para determinar esse valor.

78.Recomenda-se que a entidade divulgue as seguintes informações para as perdas e reversões das perdas por redução ao valor recuperável agregadas reconhecidas durante o período para as quais nenhuma informação é divulgada, de acordo com o item 77:

- (a) as classes principais de ativos afetados por perdas por redução ao valor recuperável (e as principais classes de ativos afetados por reversões das perdas por redução ao valor recuperável); e
- (b) os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas e reversões.

79. A entidade é encorajada a divulgar as premissas-chave usadas para determinar o valor recuperável de serviço de ativos durante o período.

80. (Eliminado).

80A. (Não convergido).

81. (Eliminado).

82 e 83. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2017.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 28-09-2017.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 10, de 22 de setembro de 2017 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 26 – *Impairment of Cash-Generating Assets*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 10 – REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO GERADOR DE CAIXA

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 12
Definições	13 – 20
Ativos geradores de caixa	14 – 18
Depreciação	19
Redução ao valor recuperável	20
Identificação de ativo que possa ser objeto de redução ao valor recuperável	21 – 30
Mensuração do valor recuperável	31 – 70
Mensuração do valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida	37
Valor justo líquido de despesas de venda	38 – 42
Valor de uso	43 – 70
Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros	46 – 51
Composição de estimativas de fluxos de caixa futuros	52 – 66
Fluxo de caixa futuro em moeda estrangeira	67
Taxa de desconto	68 – 70
Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável de ativo individual	71 – 75

Unidade geradora de caixa	76 – 97
Identificação da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence	77 – 84
Valor recuperável e valor contábil de unidade geradora de caixa	85 – 90
Perda por redução ao valor recuperável para unidade geradora de caixa	91 – 97
Reversão da perda por redução ao valor recuperável	98 – 111
Reversão da perda por redução ao valor recuperável de ativo individual	106 – 109
Reversão da perda por redução ao valor recuperável de unidade geradora de caixa	110 – 111
Reclassificação de ativos	112 – 113
Divulgação	114 – 127
Divulgação das estimativas utilizadas para mensurar os valores recuperáveis de unidades geradoras de caixa que contêm ativos intangíveis com vida útil indefinida	123 – 127
Vigência	
Apêndice A – Árvore de decisão ilustrativa	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. Esta norma também especifica quando a entidade deve reverter tais perdas e estabelece o que deve ser divulgado.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta norma para a contabilização da redução ao valor recuperável de ativos geradores de caixa, exceto:

- (a) estoques (ver NBC TSP 04 – Estoques);
- (b) ativos advindos de contratos de construção;
- (c) ativos financeiros que representem:
 - (i) caixa;
 - (ii) instrumento patrimonial de entidade não controlada (individual ou conjuntamente) ou não coligada;
 - (iii) direito contratual para receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou para permutar ativos e passivos financeiros em condições favoráveis;
 - (iv) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos; e
 - (v) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais derivativos que possam ser liquidados por número fixo de instrumentos patrimoniais não derivativos;

- (d) propriedades para investimento mensuradas pelo valor justo (ver NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, item 7.6(b) e NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento);
- (e) ativo imobilizado gerador de caixa mensurado pelo valor de reavaliação (ver NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado);
- (f) ativos tributários diferidos;
- (g) ativos oriundos de benefícios a empregados;
- (h) ativo intangível gerador de caixa mensurado pelo valor de reavaliação (ver NBC TSP 08 – Ativo Intangível);
- (i) ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*);
- (j) ativos biológicos relativos à atividade agrícola mensurados pelo valor justo líquido de despesas de venda;
- (k) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis oriundos de direitos contratuais do segurador em contratos de seguro;
- (l) ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda e mensurados pelo menor valor entre o valor contábil e o valor justo líquido de despesas de venda relacionadas a tais ativos e operações descontinuadas; e
- (m) outros ativos geradores de caixa para os quais as exigências para contabilização da redução ao valor recuperável estejam incluídas em outra NBC TSP.

3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

4 e 5. (Não convergidos).

6. Esta norma exclui do seu alcance os ativos intangíveis geradores de caixa que são reavaliados regularmente a valor justo. Esta norma inclui em seu alcance todos os outros ativos intangíveis geradores de caixa (por exemplo, aqueles que são contabilizados pelo custo menos qualquer amortização acumulada).

7. Esta norma exclui de seu alcance o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

8. Esta norma não se aplica aos estoques e ativos geradores de caixa oriundos de contratos de construção. Esta norma não se aplica a ativos tributários diferidos, ativos oriundos de benefícios a empregados ou custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis oriundos de

direitos contratuais decorrentes de seguro. Além disso, esta norma não se aplica a (a) ativos biológicos relacionados à atividade agrícola que são mensurados pelo valor justo líquido de despesas de venda e (b) ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda que são mensurados pelo menor valor entre o valor contábil e o valor justo líquido de despesas de venda.

9. Esta norma não se aplica a ativos financeiros listados no item 2(c).

10. Esta norma não exige a aplicação de teste de redução ao valor recuperável para a propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo de acordo com a NBC TSP 06. Sob o modelo de valor justo da NBC TSP 06, a propriedade para investimento deve ser contabilizada pelo valor justo na data das demonstrações contábeis e qualquer redução ao valor recuperável deve ser considerada na avaliação.

11. Esta norma não exige a aplicação de teste de redução ao valor recuperável para ativos geradores de caixa contabilizados por valores de reavaliação, segundo o modelo de reavaliação da NBC TSP 07. Segundo esse modelo, os ativos devem ser reavaliados com regularidade suficiente para assegurar que estejam registrados pelo montante que não seja materialmente diferente do seu valor justo na data das demonstrações contábeis, e qualquer redução ao valor recuperável deve ser considerada na avaliação.

12. Investimentos em:

(a) entidades controladas;

(b) coligadas; e

(c) entidades controladas em conjunto (*joint arrangements*);

quando classificados como ativos geradores de caixa, devem ser tratados de acordo com esta norma. Quando tais ativos não forem geradores de caixa, devem ser tratados segundo a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.

Definições

13. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial que produz entradas de caixa pelo uso contínuo, as quais são em grande

parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Valor recuperável é o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo ou da unidade geradora de caixa e o seu valor em uso.

Valor em uso de ativo gerador de caixa é o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil.

Ativo gerador de caixa

14. Ativos geradores de caixa são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial. O ativo gera retorno comercial quando é empregado de maneira consistente com aquela adotada por entidade com fins lucrativos. Manter o ativo para gerar retorno comercial indica que a entidade pretende (a) gerar fluxos de caixa positivos do ativo (ou da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte) e (b) obter retorno comercial que reflita o risco envolvido em manter o ativo. O ativo pode ser mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial mesmo que não atenda a esse objetivo durante um período específico. De modo contrário, o ativo pode não ser gerador de caixa mesmo que atinja seu ponto de equilíbrio ou gere retorno comercial durante um período específico. A menos que seja estabelecido de outro modo, as referências a ativo ou ativos nos itens seguintes desta norma tratam de ativo gerador de caixa.

15. Existem várias circunstâncias em que a entidade do setor público pode manter alguns ativos com o objetivo principal de gerar retorno comercial, embora a maioria de seus ativos não seja mantida para essa finalidade. Por exemplo, um hospital pode utilizar um edifício para pacientes que pagam pelo atendimento. Os ativos geradores de caixa da entidade do setor público podem operar independentemente de seus ativos não geradores de caixa.

16. Em certos casos, um ativo pode gerar fluxos de caixa embora seja mantido primariamente para propósitos de prestação de serviço. Por exemplo, uma usina de tratamento de lixo é operada para assegurar a eliminação segura do lixo hospitalar gerado por hospitais controlados pelo Estado, mas a usina também trata pequena quantidade de lixo hospitalar gerada por hospitais privados. O tratamento do lixo hospitalar de hospitais privados é eventual às atividades da usina e os

ativos que geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos não geradores de caixa.

17. Em outros casos, o ativo pode gerar fluxos de caixa e também ser utilizado para finalidades não relacionadas à geração de caixa. Por exemplo, um hospital público tem dez alas, das quais nove são utilizadas para pacientes particulares com fins comerciais e uma para pacientes que são atendidos gratuitamente. Os pacientes de todas as alas utilizam, conjuntamente, outras instalações do hospital (por exemplo, áreas operacionais). A extensão pela qual o ativo é mantido com o objetivo de fornecer retorno comercial deve ser considerada para determinar se a entidade deve aplicar as exigências desta norma ou as da NBC TSP 09. Se, conforme exemplificado, o componente não gerador de caixa for insignificante na estrutura como um todo, a entidade deve aplicar esta norma e não a NBC TSP 09.

18. Em alguns casos, pode não estar claro se o objetivo principal de manter o ativo é o de gerar retorno comercial. Nesses casos, é necessário avaliar a importância dos fluxos de caixa. Pode ser difícil determinar se o ativo é utilizado, primordialmente, para a geração de fluxos de caixa, de modo a se aplicar esta norma em vez da NBC TSP 09. Julgamento profissional é necessário para determinar qual norma deve ser aplicada. A entidade desenvolve critérios para que ela possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de ativos geradores de caixa e não geradores de caixa e com a orientação apresentada nos itens 14 a 17. O item 114 exige que a entidade divulgue os critérios utilizados para realizar esse julgamento. No entanto, dados os objetivos gerais da maioria das entidades do setor público, pressupõe-se que os ativos não são geradores de caixa nessas circunstâncias e, conseqüentemente, a NBC TSP 09 deve ser aplicada.

Depreciação

19. A depreciação, a amortização e a exaustão são, respectivamente, a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativo ao longo de sua vida útil. No caso de ativo intangível e recursos naturais, os termos amortização e exaustão, respectivamente, são geralmente utilizados em vez de depreciação. Os três termos têm o mesmo significado e são denominados depreciação para efeitos desta norma.

Redução ao valor recuperável

20. Esta norma define redução ao valor recuperável como perda dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da depreciação. A redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa reflete, portanto, o declínio nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços do ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, a entidade pode ter um estacionamento municipal que está atualmente sendo utilizado em 25% de sua capacidade. O estacionamento é mantido com fins comerciais e a gestão estimou que ele gera taxa de retorno comercial quando seu uso é igual ou superior a 75%. O declínio no uso não foi acompanhado pelo aumento significativo nas tarifas de estacionamento. O ativo deve ser considerado como objeto de redução ao valor recuperável, pois seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Identificação de ativo que possa ser objeto de redução ao valor recuperável

21. O ativo é objeto de redução ao valor recuperável quando o seu valor contábil exceder o seu valor recuperável. Os itens 25 a 27 descrevem algumas indicações de que uma perda dessa natureza possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável. Exceto para as circunstâncias descritas no item 23, se não houver indicação de perda por redução ao valor recuperável, esta norma não exige que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável.

22. A entidade deve avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável. Se houver qualquer indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

23. Independentemente da existência de qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve também testar, anualmente, o ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso quanto à redução ao valor recuperável pela comparação de seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser realizado a qualquer momento durante o período contábil, contanto que seja realizado na mesma época todos os

anos. Diferentes ativos intangíveis podem ser testados quanto à redução ao valor recuperável em momentos diferentes. Entretanto, se o ativo intangível foi inicialmente reconhecido durante o período contábil corrente, esse ativo intangível deve ser testado quanto à redução ao valor recuperável antes do final do período corrente.

24. A capacidade de ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços suficientes para recuperar seu valor contábil está, geralmente, sujeita à maior incerteza antes de o ativo estar disponível para o uso do que depois disso. Portanto, para ativos intangíveis ainda não disponíveis para uso, esta norma exige que a entidade teste a redução ao valor recuperável pelo menos anualmente.

25. Ao avaliar se há alguma indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a) durante o período, o valor de mercado do ativo tem diminuído significativamente mais do que o esperado pela passagem do tempo ou por seu uso normal;

(b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico ou legal no qual a entidade opera;

(c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos têm aumentado durante o período e esses aumentos provavelmente afetam a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo e diminuem significativamente seu valor recuperável;

Fontes internas de informação

(d) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico do ativo;

(e) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira em que o ativo é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos de descontinuidade ou reestruturação da operação à qual o ativo pertence, planos para alienação do ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil do ativo como definida em vez de indefinida;

(f) decisão de interromper a construção do ativo antes de sua conclusão ou de estar em condições de uso; e

(g) evidência disponível proveniente de relatório interno que indique que o desempenho econômico do ativo é, ou será, pior que o esperado.

26. A relação constante no item 25 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, exigindo que a entidade determine o seu valor recuperável.

27. Evidência proveniente de relatório interno que indique que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável inclui a existência de:

(a) fluxos de caixa para aquisição do ativo ou necessidades de caixa subsequentes para operá-lo ou mantê-lo que sejam significativamente maiores do que aqueles originalmente orçados;

(b) fluxos de caixa líquidos correntes ou resultado do período oriundo do ativo significativamente piores do que aqueles orçados;

(c) queda significativa dos fluxos de caixa líquidos ou do resultado orçado gerados pelo ativo; ou

(d) *déficits* ou saídas líquidas de caixa decorrentes do ativo, quando os valores do período corrente são agregados com aqueles orçados para o futuro.

28. Conforme indicado no item 23, esta norma requer que um ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso seja testado quanto à redução ao valor recuperável, pelo menos, uma vez ao ano. Independentemente do momento em que as exigências do item 23 forem adotadas, o conceito de materialidade se aplica na identificação se o valor recuperável do ativo necessita ser estimado. Por exemplo, se cálculos prévios indicarem que o valor recuperável do ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor recuperável do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, análise prévia pode indicar que o valor recuperável do ativo não é sensível a uma (ou mais) das indicações relacionadas no item 25.

29. Para ilustrar o item 28, se as taxas de juros de mercado ou outras taxas esperadas de retorno sobre investimentos tiverem aumentado durante o período, a entidade não precisa fazer uma estimativa formal do valor recuperável do ativo nos seguintes casos:

(a) se a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo provavelmente não for afetada pelo aumento nessas taxas de mercado. Por exemplo, aumentos nas taxas de juros de curto prazo podem não ter efeitos significativos sobre a taxa de desconto utilizada para o ativo que tenha longa vida útil remanescente;

(b) se a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo provavelmente for afetada pelo aumento nessas taxas de mercado. Porém uma análise prévia de sensibilidade de valor recuperável indica que:

(i) é improvável que haja diminuição significativa no valor recuperável, porque os fluxos de caixa futuros provavelmente também aumentarão (por exemplo, em alguns casos, a entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta suas receitas – principalmente receitas com contraprestação – para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado); ou

(ii) é improvável que a diminuição do valor recuperável resultará em perda por redução ao valor recuperável significativa.

30. Se houver indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação ou o valor residual do ativo necessitam ser revisados e ajustados de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável tenha sido reconhecida para o ativo.

Mensuração do valor recuperável

31. Esta norma define o valor recuperável como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Os itens 32 a 70 estabelecem as exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências utilizam o termo “ativo”, porém, se aplicam igualmente ao ativo individual ou à unidade geradora de caixa.

32. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Se qualquer um des-

ses valores exceder o valor contábil do ativo, esse ativo não foi objeto de redução ao valor recuperável e não é necessário estimar o outro valor.

33. Pode ser possível determinar o valor justo líquido de despesas de venda, mesmo que o ativo não seja negociado em mercado ativo. Entretanto, algumas vezes não é possível determinar o valor justo líquido de despesas de venda porque não há base para se fazer uma estimativa confiável do valor a ser obtido pela venda do ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas. Nesse caso, o valor em uso do ativo pode ser utilizado como seu valor recuperável.

34. Se não há razão para pressupor que o valor em uso do ativo excede significativamente seu valor justo líquido de despesas de venda, este último pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será, frequentemente, o caso para o ativo que é mantido para alienação. Isso acontece porque o valor em uso de ativo mantido para alienação consiste principalmente das receitas líquidas de venda, uma vez que os fluxos de caixa futuros decorrentes do uso contínuo do ativo até a sua venda são provavelmente irrisórios.

35. O valor recuperável deve ser determinado para o ativo considerado individualmente, a menos que o ativo não gere entradas de caixa que sejam em grande parte independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou grupos de ativos. Nesse caso, o valor recuperável deve ser determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (ver itens 85 a 90), a menos que:

(a) o valor justo do ativo líquido de despesas de venda seja maior do que seu valor contábil; ou

(b) o ativo seja parte de unidade geradora de caixa, mas capaz de gerar fluxos de caixa individualmente, caso em que o valor em uso do ativo pode ser estimado como sendo próximo ao seu valor justo líquido de despesas de venda e este pode ser determinado.

36. Em alguns casos, estimativas, médias e recursos computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos detalhados para determinar o valor justo líquido de despesas de venda ou o valor em uso.

Mensuração do valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida

37.O item 23 exige que o ativo intangível com vida útil indefinida seja anualmente testado quanto à redução ao valor recuperável pela comparação de seu valor contábil com seu valor recuperável, independentemente de haver qualquer indicação de que ele possa ser objeto de redução ao valor recuperável. Entretanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de tal ativo, efetuado em período anterior, pode ser utilizado no teste de redução ao valor recuperável no período corrente, desde que todos os critérios a seguir sejam atendidos:

(a) os ativos e os passivos que compõem a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente do valor recuperável (o que se aplica nos casos em que o ativo intangível, por não gerar entradas de caixa decorrentes do uso contínuo que são significativamente independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou grupos de ativos, deve ser testado com relação à redução ao valor recuperável como parte da unidade geradora de caixa à qual pertence);

(b) o cálculo mais recente do valor recuperável resultou em montante que excedeu o valor contábil do ativo por uma margem substancial; e

(c) a probabilidade é remota de que o cálculo corrente do valor recuperável seja menor do que o valor contábil do ativo, com base em análise de eventos que têm ocorrido e de circunstâncias que têm mudado desde o cálculo mais recente do valor recuperável.

Valor justo líquido de despesas de venda

38.A melhor evidência do valor justo líquido de despesas de venda é o preço de contrato de compra e venda em transação sem favorecimentos, ajustado por despesas adicionais que sejam diretamente atribuíveis à alienação do ativo.

39.Se não houver contrato de compra e venda, mas o ativo for negociado em mercado ativo, o valor justo líquido de despesas de venda deve ser o preço de mercado do ativo menos as despesas de venda. O preço de mercado adequado é normalmente o preço corrente de venda. Quando os preços correntes de venda não estão disponíveis, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base para estimar

o valor justo líquido de despesas de venda, contanto que não tenha havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é realizada.

40. Se não houver contrato de compra e venda ou mercado ativo, o valor justo líquido de despesas de venda deve basear-se na melhor informação disponível para refletir o valor que a entidade poderia obter, na data das demonstrações contábeis, pela alienação do ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas de venda. Na determinação desse valor, a entidade pode considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, dentro do mesmo setor. O valor justo líquido de despesas de venda não deve refletir uma venda forçada.

41. As despesas de venda, exceto as que já tenham sido reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se determinar o valor justo líquido de despesas de venda. Exemplos dessas despesas são as legais, as taxas e impostos, de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e ligadas à redução ou reorganização do negócio depois da alienação do ativo não são despesas incrementais diretas para alienar o ativo.

42. Algumas vezes, a alienação do ativo pode exigir que o comprador assuma o passivo e somente um único valor justo líquido de despesas de venda está disponível tanto para o ativo quanto para o passivo. O item 89 explica como tratar esses casos.

Valor em uso

43. Os seguintes elementos devem estar refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:

- (a) estimativa dos fluxos de caixa que a entidade espera obter do ativo;
- (b) expectativas acerca das possíveis variações no valor ou no momento dos fluxos de caixa futuros;
- (c) o valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa de juros de mercado livre de risco corrente;
- (d) o preço para suportar a incerteza inerente ao ativo; e

(e) outros fatores, como a falta de liquidez, que participantes do mercado consideram ao precificar os futuros fluxos de caixa que a entidade espera obter com o ativo.

44. A estimativa do valor em uso do ativo envolve os seguintes passos:

(a) estimar futuras entradas e saídas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo e de sua alienação no final; e

(b) aplicar a taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.

45. Os elementos identificados no item 43(b), (d) e (e) podem ser refletidos como ajustes dos fluxos de caixa futuros ou ajustes da taxa de desconto. Seja qual for a abordagem que a entidade adote para contemplar as expectativas sobre possíveis variações no valor ou prazo de fluxos de caixa futuros, o resultado deve refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, ou seja, a média ponderada de todos os resultados possíveis.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros

46. Ao mensurar o valor em uso, a entidade deve:

(a) basear as projeções de fluxo de caixa em premissas razoáveis e fundamentadas que representem a melhor estimativa, por parte da administração, do conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo. Importância maior deve ser dada à evidência externa;

(b) basear as projeções de fluxo de caixa nos orçamentos/projeções mais recentes aprovados pela administração, mas deve excluir qualquer estimativa de futuras entradas ou saídas de caixa que se espera originar de reestruturações futuras ou de melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo. Projeções baseadas nesses orçamentos/previsões devem abranger o período máximo de cinco anos, a menos que se justifique um período mais longo; e

(c) estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período coberto pelos orçamentos/previsões mais recentes, por meio da extrapolação das projeções baseadas em orçamentos/previsões, utilizando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Essa taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento médio de longo

prazo para os produtos, indústrias, país ou países nos quais a entidade opera ou para o mercado no qual o ativo é utilizado, a menos que uma taxa mais elevada possa ser justificada.

47. A administração deve avaliar a razoabilidade das premissas nas quais suas projeções correntes de fluxos de caixa se baseiam pelo exame das causas das diferenças entre projeções de fluxos de caixa passados e os fluxos de caixa reais. A administração deve certificar-se de que as premissas que fundamentam as projeções correntes de fluxos de caixa são consistentes com os resultados reais do passado, desde que os efeitos de eventos subsequentes ou circunstâncias inexistentes quando os fluxos de caixa reais forem gerados tornem isso apropriado.

48. Geralmente, não estão disponíveis orçamentos/previsões financeiras confiáveis, detalhados e explícitos de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos. Por essa razão, as estimativas da administração de fluxos de caixa futuros devem ser baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para o período máximo de cinco anos. A administração pode utilizar projeções de fluxo de caixa com base em orçamentos/previsões financeiras para período superior a cinco anos se estiver confiante de que essas projeções são confiáveis e puder demonstrar sua capacidade, baseada em experiência passada, de fazer previsão de fluxos de caixa corretamente para esse período mais longo.

49. As projeções de fluxo de caixa até o fim da vida útil do ativo devem ser estimadas pela extrapolação de projeções de fluxo de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiras, utilizando a taxa de crescimento para anos subsequentes. Essa taxa deve ser estável ou decrescente, a menos que o aumento na taxa seja condizente com informações objetivas sobre padrões do produto ou ciclo de vida do setor no qual a entidade opera. Se apropriado, a taxa de crescimento deve ser zero ou negativa.

50. Quando as condições são favoráveis, concorrentes podem entrar no mercado e restringir o crescimento. Portanto, as entidades terão dificuldade em exceder a taxa média de crescimento histórico a longo prazo (por exemplo, vinte anos) para produtos, indústrias, país ou países nos quais a entidade opera ou para o mercado no qual o ativo é utilizado.

51. Ao utilizar informações de orçamentos/previsões financeiras, a entidade deve considerar se as informações refletem premissas razoáveis e fundamentadas e se representam a melhor estimativa, por parte da administração, quanto ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo.

Composição de estimativas de fluxos de caixa futuros

52. As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

(a) projeções de entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo;

(b) projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para gerar as entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo (incluindo saídas de caixa para preparar o ativo para o uso) e que podem ser diretamente atribuídas, ou alocadas em base consistente e razoável, ao ativo; e

(c) se houver, fluxos líquidos de caixa a serem recebidos (ou pagos) referentes à alienação do ativo ao final de sua vida útil.

53. Estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto devem refletir premissas consistentes sobre aumentos de preços relacionados à inflação geral. Portanto, se a taxa de desconto incluir o efeito dos aumentos de preço devido à inflação geral, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito de aumentos de preço devido à inflação geral, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos reais (mas devem incluir futuros aumentos ou reduções de preços específicos).

54. As projeções de saídas de caixa devem incluir aquelas necessárias para utilização e manutenção usual do ativo, bem como os custos/despesas indiretos futuros (*overheads*) que possam ser atribuídos diretamente, ou alocados em base razoável e consistente, ao uso do ativo.

55. Quando o valor contábil do ativo ainda não incluir todas as saídas de caixa a serem incorridas antes de ele estar pronto para uso ou venda, a previsão de saídas de fluxos de caixa futuros deve incluir a previsão de qualquer saída de caixa adicional que se espera incorrer antes que o ativo esteja pronto para uso ou venda. Exemplo corresponde ao caso de edifício em construção ou de projeto de desenvolvimento que ainda não esteja concluído.

56. Para evitar dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) entradas de caixa decorrentes de ativos que são em grande parte independentes do ativo sob análise (por exemplo, ativos financeiros como contas a receber); e

(b) saídas de caixa que se referem a obrigações que já foram reconhecidas como passivos (por exemplo, contas a pagar, obrigações previdenciárias ou provisões).

57. Fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição corrente. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir futuras entradas ou saídas de caixa que se esperam serem originadas de:

(a) futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou

(b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

58. Como os fluxos de caixa futuros são estimados para o ativo em sua condição corrente, o valor em uso não deve refletir:

(a) futuras saídas de caixa ou redução de despesa (por exemplo, redução nas despesas de pessoal) ou benefícios esperados de futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou

(b) futuras saídas de caixa que melhorarão ou aprimorarão o desempenho do ativo ou as entradas de caixa esperadas.

59. Reestruturação é algo (a) planejado e controlado pela administração e (b) que muda, significativamente, o escopo das atividades da entidade ou a maneira como essas atividades são conduzidas. A NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes possui orientação que esclarece quando a entidade está comprometida com uma reestruturação.

60. Alguns ativos possivelmente são afetados quando a entidade se compromete com uma reestruturação. Nesse caso:

(a) suas estimativas de futuras entradas e saídas de caixa, com o objetivo de determinar o valor em uso, devem refletir a economia de despesas e outros benefícios provenientes da reestruturação (com base nos mais recentes orçamentos/previsões financeiras que foram aprovados pela administração); e

(b) suas estimativas de futuras saídas de caixa para a reestruturação devem ser incluídas na provisão para reestruturação conforme a NBC TSP 03.

61. Até que a entidade incorra em saídas de caixa que melhorem ou aprimorem o desempenho do ativo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir as estimativas de entradas de caixa decorrentes do aumento de benefícios econômicos ou potencial de serviços associados com a saída de caixa esperada.

62. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem saídas necessárias à manutenção do nível de benefícios econômicos ou de potencial de serviços esperados de ativo em sua condição corrente. Quando a unidade for composta de ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuidade da sua operação, a substituição de ativos com vidas mais curtas deve ser considerada como parte da manutenção usual da unidade quando da estimativa de fluxos de caixa futuros associados a ela. De modo semelhante, quando o ativo individual abrange componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes com vida mais curta deve ser considerada como parte da manutenção usual do ativo quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros gerados por esse ativo.

63. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

- (a) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou
- (b) recebimentos ou pagamentos de tributos sobre a renda.

64. Fluxos de caixa futuros estimados refletem premissas consistentes com a maneira pela qual a taxa de desconto é determinada. De outra forma, o efeito de algumas premissas será contado duas vezes ou ignorado. Como o valor da moeda no tempo é considerado no desconto de fluxos de caixa futuros estimados, esses fluxos de caixa devem excluir as entradas ou saídas de caixa provenientes das atividades de financiamento. Similarmente, uma vez que a taxa de desconto é determinada antes dos tributos, os fluxos de caixa futuros devem ser também determinados antes dos tributos.

65. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela alienação de ativo ao final de sua vida útil deve ser o valor que a entidade espera obter da alienação do ativo em transação sem

favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas estimadas de venda.

66 A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela alienação de ativo ao final de sua vida útil deve ser determinada de modo semelhante ao valor justo líquido de despesas de venda, com exceção de que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

(a) a entidade deve utilizar preços vigentes na data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o final de sua vida útil e que operaram em condições semelhantes àquelas nas quais o ativo deve ser utilizado; e

(b) a entidade deve ajustar esses preços tanto pelo efeito de seus futuros aumentos devidos à inflação quanto para futuros aumentos ou diminuições de preços específicos. Entretanto, se as estimativas de fluxos de caixa futuros provenientes do uso contínuo do ativo e a taxa de desconto excluírem o efeito da inflação geral, a entidade deve também excluir esse efeito das estimativas dos fluxos de caixa líquidos da alienação do ativo.

Fluxo de caixa futuro em moeda estrangeira

67. Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados na moeda na qual eles serão gerados e, em seguida, deve-se utilizar a taxa de desconto adequada para essa moeda. A entidade deve converter o valor presente, utilizando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor em uso.

Taxa de desconto

68. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos tributos que reflita as avaliações correntes de mercado acerca:

(a) do valor da moeda no tempo, representado pela taxa de juros corrente livre de risco; e

(b) dos riscos específicos do ativo para os quais as futuras estimativas de fluxo de caixa não foram ajustadas.

69. A taxa que reflita avaliações correntes de mercado do valor da moeda no tempo e os riscos específicos do ativo corresponde ao retorno que os investidores exigiriam se eles tivessem que escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de montante, prazo e perfil de risco equivalentes àqueles que a entidade espera serem derivados

do ativo. Essa taxa deve ser estimada a partir de taxas implícitas em transações de mercado correntes para ativos semelhantes. Entretanto, as taxas de desconto utilizadas para mensurar o valor em uso do ativo não devem refletir os riscos para os quais as estimativas de fluxo de caixa futuro tenham sido ajustadas. Caso contrário, o efeito de algumas premissas será levado em consideração em duplicidade.

70. Quando a taxa específica do ativo não estiver diretamente disponível no mercado, a entidade deve utilizar alternativas para estimar a taxa de desconto.

Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável de ativo individual

71. Os itens 72 a 75 estabelecem as exigências para reconhecer e mensurar perdas por redução ao valor recuperável de ativo individual. O reconhecimento e a mensuração dessas perdas por redução ao valor recuperável para unidades geradoras de caixa são tratados nos itens 76 a 97.

72. Se, e somente se, o valor recuperável do ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução é a perda por redução ao valor recuperável.

73. A perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

74. Quando o valor estimado para a perda por redução ao valor recuperável for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade deve reconhecer o passivo se, e somente se, isso for exigido por outra NBC TSP.

75. Depois do reconhecimento da perda por redução ao valor recuperável, a despesa de depreciação deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Unidade geradora de caixa

76. Os itens 77 a 97 estabelecem as exigências para a identificação da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence e para a de-

terminação do valor contábil e o reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável de unidades geradoras de caixa.

Identificação da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence

77. Se houver qualquer indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, o valor recuperável deve ser estimado para o ativo individual. Se não for possível estimar o valor recuperável do ativo individual, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (unidade geradora de caixa do ativo).

78. O valor recuperável do ativo individual não pode ser determinado se:

(a) o valor em uso do ativo não puder ser estimado como tendo valor próximo de seu valor justo líquido de despesas de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso contínuo do ativo não puderem ser estimados por serem insignificantes); e

(b) o ativo não gerar entradas de caixa que sejam em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos e não for capaz de gerar fluxos de caixa individualmente.

Nesses casos, o valor em uso e, portanto, o valor recuperável, pode ser determinado somente para a unidade geradora de caixa do ativo.

79. Conforme definido no item 13, a unidade geradora de caixa do ativo é o menor grupo de ativos que (a) inclui o ativo e (b) gera entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação da unidade geradora de caixa do ativo requer julgamento. Se o valor recuperável não puder ser determinado para cada ativo individual, a entidade deve identificar a menor agregação de ativos que gera entradas de caixa independentes.

80. As entradas de caixa correspondem ao caixa e equivalentes de caixa recebidos de terceiros. Na identificação se as entradas de caixa provenientes de ativo (ou grupo de ativos) são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos (ou grupos de ativos), a entidade deve considerar vários fatores, incluindo a maneira como a administração (a) monitora as operações da entidade (tais como linhas de produto, tipos de negócios, localidades específi-

cas, distritos ou regiões) ou (b) toma decisões sobre a continuidade ou alienação dos ativos e operações da entidade.

81. Se existir mercado ativo para o produto do ativo ou grupo de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como unidade geradora de caixa, mesmo que alguns ou todos os produtos sejam utilizados internamente. Se as entradas de caixa geradas por qualquer ativo ou unidade geradora de caixa forem afetadas por preço interno de transferência entre entidades do mesmo grupo, a entidade deve utilizar a melhor estimativa de preço futuro que poderia ser alcançado em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, levando em consideração:

(a) as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e

(b) as futuras saídas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso para quaisquer outros ativos ou unidades geradoras de caixa que são afetados pelo preço interno de transferência.

82. Mesmo se parte ou toda a produção do ativo ou do grupo de ativos for utilizada por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos em estágio intermediário do processo produtivo), esse ativo ou grupo de ativos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender esse produto em mercado ativo. Isso acontece porque o ativo ou grupo de ativos pode gerar entradas de caixa que seriam em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. Ao utilizar informações baseadas em orçamentos/previsões financeiras que se relacionam a essa unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetada pelo preço interno de transferência, a entidade deve ajustar essa informação se os preços internos de transferência não refletirem a melhor estimativa, por parte da administração, dos preços futuros que seriam conseguidos em transações sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas.

83. As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de maneira consistente de um período para o outro para o mesmo ativo ou tipos de ativos, a menos que haja justificativa para a mudança.

84. Se a entidade determinar que o ativo pertence à unidade geradora de caixa diferente daquela a que pertencia em períodos anteriores ou que os tipos de ativos agrupados na unidade geradora de caixa mu-

daram, o item 120 requer divulgações a respeito da unidade geradora de caixa se a perda por redução ao valor recuperável for reconhecida ou revertida.

Valor recuperável e valor contábil de unidade geradora de caixa

85.O valor recuperável da unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o seu valor em uso. Com a finalidade de determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa, qualquer referência a “ativo” constante dos itens 31 a 70 deve ser lida como “unidade geradora de caixa”.

86.O valor contábil da unidade geradora de caixa deve ser determinado de maneira consistente com o modo pelo qual é determinado seu valor recuperável.

87.O valor contábil da unidade geradora de caixa:

(a) deve incluir o valor contábil somente daqueles ativos que podem ser atribuídos diretamente, ou alocados em base razoável e consistente, à unidade geradora de caixa e que gerarão as entradas de caixa futuras utilizadas para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa; e

(b) não deve incluir o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, a menos que o valor recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinado sem considerar esse passivo.

Isso ocorre porque o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso da unidade geradora de caixa devem ser determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a ativos que não são parte de unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos (ver itens 41 e 56).

88.Quando os ativos são agrupados para avaliação da recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram, ou são utilizados para gerar, o fluxo relevante de entradas de caixa. De outra forma, a unidade geradora de caixa pode parecer ser totalmente recuperável quando, de fato, ocorreu a perda por redução ao valor recuperável. A árvore de decisão (ver Apêndice A) apresenta o fluxograma que ilustra o tratamento para ativos individuais que são parte de unidades geradoras de caixa.

89. Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa. Isso pode ocorrer se a alienação da unidade geradora de caixa exigir que o comprador assumira o passivo. Nesse caso, o valor justo líquido de despesas de venda (ou o fluxo de caixa estimado da alienação final) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa juntamente com o passivo, menos as despesas de venda. A fim de efetuar uma comparação significativa entre o valor contábil da unidade geradora de caixa e o seu valor recuperável, o valor contábil do passivo deve ser deduzido na determinação tanto do valor em uso da unidade geradora de caixa quanto do seu valor contábil.

90. Por razões práticas, o valor recuperável da unidade geradora de caixa é algumas vezes determinado depois de se considerar (a) ativos que não são parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, contas a receber ou outros ativos financeiros) ou (b) passivos que tenham sido reconhecidos (como, por exemplo, contas a pagar, pensões e outras provisões). Nesses casos, o valor contábil da unidade geradora de caixa deve ser aumentado pelo valor contábil desses ativos e diminuído pelo valor contábil desses passivos.

Perda por redução ao valor recuperável para unidade geradora de caixa

91. A perda por redução ao valor recuperável para unidade geradora de caixa deve ser reconhecida se, e somente se, o valor recuperável da unidade for menor do que o seu valor contábil. A perda por redução ao valor recuperável deve ser alocada para reduzir o valor contábil dos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo na unidade. Essas reduções nos valores contábeis devem ser tratadas como perdas por redução ao valor recuperável de ativos individuais e reconhecidas, conforme o item 73.

92. Ao alocar a perda por redução ao valor recuperável, de acordo com o item 91, a entidade não deve reduzir o valor contábil do ativo abaixo do maior valor entre:

- (a) seu valor justo líquido de despesas de venda (se determinável);
- (b) seu valor em uso (se determinável); e
- (c) zero.

O valor da perda por redução ao valor recuperável que, de outra forma, teria sido alocado ao ativo, deve ser alocado aos outros ativos da unidade em base proporcional.

93. Quando o ativo não gerador de caixa contribuir para a unidade geradora de caixa, a proporção do valor contábil daquele ativo não gerador de caixa deve ser alocada ao valor contábil da unidade geradora de caixa antes do cálculo do valor recuperável dessa unidade geradora de caixa. O valor contábil do ativo não gerador de caixa deve refletir quaisquer perdas por redução ao valor recuperável na data das demonstrações contábeis, conforme exigências da NBC TSP 09.

94. Se o valor recuperável de ativo individual não puder ser determinado (ver item 78):

(a) a perda por redução ao valor recuperável deve ser reconhecida para o ativo se seu valor contábil for superior ao maior montante entre seu valor justo líquido de despesas de venda e os resultados dos procedimentos de alocação descritos nos itens 91 a 93; e

(b) nenhuma perda por redução ao valor recuperável deve ser reconhecida para o ativo se a unidade geradora de caixa à qual está relacionado não for objeto de redução ao valor recuperável. Isso se aplica mesmo se o valor justo líquido de despesas de venda do ativo for menor do que seu valor contábil.

95. Em alguns casos, os ativos não geradores de caixa contribuem para as unidades geradoras de caixa. Esta norma exige que, quando a unidade geradora de caixa que contém ativo não gerador de caixa está sujeita ao teste de redução ao valor recuperável, esse ativo não gerador de caixa deve ser testado quanto à redução ao valor recuperável, de acordo com as exigências da NBC TSP 09. A proporção do valor contábil daquele ativo não gerador de caixa, em seguida à aplicação do teste de redução ao valor recuperável, deve ser incluída no valor contábil da unidade geradora de caixa. A proporção deve refletir a extensão pela qual o potencial de serviços do ativo não gerador de caixa contribui para a unidade geradora de caixa. A alocação de qualquer perda por redução ao valor recuperável da unidade geradora de caixa deve ser realizada proporcionalmente a todos os ativos geradores de caixa nessa unidade, sujeita aos limites do item 92. O ativo não gerador de caixa não está sujeito à perda por redução ao valor recuperável além daquelas determinadas de acordo com a NBC TSP 09.

96. Quando o ativo contribuir com potencial de serviços para uma ou mais atividades geradoras de caixa, mas não para atividades não geradoras de caixa, as entidades devem remeter-se às normas aplicáveis que tratam de tais circunstâncias.

97. Após a aplicação das exigências dos itens 91 a 93, o passivo deve ser reconhecido para qualquer valor remanescente da perda por redução ao valor recuperável da unidade geradora de caixa se, e somente se, for exigido por outra norma.

Reversão da perda por redução ao valor recuperável

98. Os itens 99 a 105 estabelecem as exigências para reverter a perda por redução ao valor recuperável reconhecida para ativo ou unidade geradora de caixa em períodos anteriores. Essas exigências utilizam o termo “ativo”, mas se aplicam igualmente a ativo individual ou à unidade geradora de caixa. Exigências adicionais são estabelecidas para ativo individual nos itens 106 a 109 e para unidade geradora de caixa nos itens 110 e 111.

99. A entidade deve avaliar em cada data das demonstrações contábeis se há alguma indicação de que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para o ativo possa não mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável desse ativo.

100. Ao avaliar se há alguma indicação de que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para o ativo possa não mais existir ou ter diminuído, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a) o valor de mercado do ativo tem aumentado significativamente durante o período;

(b) ocorreram, durante o período, ou ocorrerão, em futuro próximo, mudanças significativas com efeito favorável sobre a entidade no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual ela opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado;

(c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos têm diminuído durante o período e essas diminuições possivelmente afetam a taxa de desconto utilizada no

cálculo do valor em uso do ativo e aumentam substancialmente seu valor recuperável;

Fontes internas de informação

(d) ocorreram, durante o período, ou ocorrerão, em futuro próximo, mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, na extensão ou maneira pela qual o ativo é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período com a finalidade de melhorar ou aprimorar o desempenho do ativo ou reestruturar a operação à qual o ativo pertence;

(da) decisão de recomeçar a construção do ativo que foi anteriormente interrompida antes da sua conclusão ou de estar em condições de uso; e

(e) evidência disponível nos relatórios internos que indica que o desempenho econômico do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

101. Indicações de possível diminuição na perda por redução ao valor recuperável descritas no item 100 espelham, principalmente, as indicações de potencial perda por redução ao valor recuperável conforme o item 25.

102. Se há indicação de que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida para o ativo possa não mais existir ou ter diminuído, isso pode indicar que (a) a vida útil remanescente, (b) o método de depreciação ou (c) o valor residual podem precisar ser revistos e ajustados em conformidade com a norma aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável do ativo tenha sido revertida.

103. A perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para o ativo deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o seu valor recuperável desde a data em que a última perda por redução ao valor recuperável foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado até o seu valor recuperável. Esse aumento é a reversão da perda por redução ao valor recuperável.

104. A reversão da perda por redução ao valor recuperável reflete o aumento no potencial de serviços estimado do ativo, tanto pelo uso quanto pela venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por redução ao valor recuperável para esse ativo. A entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causa o aumento no

potencial de serviços estimado. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

(a) mudança na base do valor recuperável (isto é, se o valor recuperável é baseado no valor justo líquido de despesas de venda ou no valor em uso);

(b) se o valor recuperável foi baseado no valor em uso, a mudança no valor ou no prazo de fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou

(c) se o valor recuperável foi baseado no valor justo líquido de despesas de venda, a mudança na estimativa dos componentes desse valor.

105. O valor em uso do ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de entradas de caixa futuras aumenta à medida que essas se tornam mais próximas. Entretanto, o potencial de serviços do ativo não aumentou. Portanto, a perda por redução ao valor recuperável não deve ser revertida simplesmente por causa do transcurso do tempo, mesmo que o valor recuperável do ativo se torne maior do que seu valor contábil.

Reversão da perda por redução ao valor recuperável de ativo individual

106. O aumento do valor contábil do ativo atribuível à reversão da perda por redução ao valor recuperável não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida para o ativo em períodos anteriores.

107. Qualquer aumento no valor contábil do ativo acima do valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida em períodos anteriores é uma reavaliação. Na contabilização de tal reavaliação, a entidade emprega a norma aplicável ao ativo.

108. A reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

109. Depois que a reversão da perda por redução ao valor recuperável for reconhecida, a despesa de depreciação para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do

ativo, menos seu valor residual (se aplicável), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

Reversão da perda por redução ao valor recuperável de unidade geradora de caixa

110. A reversão da perda por redução ao valor recuperável para a unidade geradora de caixa deve ser alocada aos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil desses ativos. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o item 108. Nenhuma parte do valor de tal reversão deve ser alocada a ativo não gerador de caixa que contribui para o potencial de serviços da unidade geradora de caixa.

111. Ao alocar a reversão da perda por redução ao valor recuperável para a unidade geradora de caixa de acordo com o item 110, o valor contábil do ativo não deve ser aumentado acima do menor valor entre:

- (a) seu valor recuperável (se determinável); e
- (b) o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) se nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida em períodos anteriores.

O valor da reversão da perda por redução ao valor recuperável, que de outra forma teria sido alocado ao ativo, deve ser alocado de forma proporcional aos outros ativos da unidade.

Reclassificação de ativos

112. A reclassificação de ativo gerador de caixa para ativo não gerador de caixa ou de ativo não gerador de caixa para ativo gerador de caixa deve ocorrer somente quando existir clara evidência que tal reclassificação é adequada. A reclassificação, por si própria, não provoca necessariamente a realização do teste de redução ao valor recuperável ou reversão da perda por redução ao valor recuperável. Na data das demonstrações contábeis subsequentes à reclassificação, a entidade deve considerar, no mínimo, as indicações relacionadas no item 25.

113. Há circunstâncias em que a entidade do setor público pode decidir que é adequado reclassificar o ativo gerador de caixa para ativo não gerador de caixa. Por exemplo, uma estação de tratamento de efluentes foi construída, primariamente, para tratar de resíduos industriais de proprieda-

de industrial cobrando taxas comerciais e a capacidade excedente tem sido utilizada para tratar resíduos de unidade habitacional social, para a qual não é cobrada qualquer taxa. A propriedade industrial fechou recentemente e, no futuro, o local será desenvolvido para finalidades sociais de habitação. Em virtude do fechamento da propriedade industrial, a entidade do setor público decide reclassificar a estação de tratamento de efluentes para ativo não gerador de caixa.

Divulgação

114. A entidade deve divulgar os critérios desenvolvidos para diferenciar ativos geradores de caixa de ativos não geradores de caixa.

115. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:

(a) o valor das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas foram incluídas;

(b) o valor das reversões das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por redução ao valor recuperável foram revertidas.

116. Em alguns casos, pode não estar claro se o objetivo principal de se manter o ativo é o de gerar retorno comercial. Esse julgamento é necessário para determinar se esta norma ou a NBC TSP 09 deve ser aplicada. O item 114 exige a divulgação dos critérios utilizados para diferenciar ativos geradores de caixa e ativos não geradores de caixa.

117. Uma classe de ativos é o agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade que é demonstrada como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

118. A informação exigida no item 115 pode ser apresentada com outras informações divulgadas para a classe de ativos. Por exemplo, essa informação pode ser incluída na conciliação do valor contábil do ativo imobilizado, no início e no final do período, segundo as exigências da NBC TSP 07.

119. A entidade que apresenta informações por segmento deve divulgar o seguinte para cada segmento reportado pela entidade base-

ado no formato de apresentação das demonstrações contábeis da entidade:

(a) o montante das perdas por redução ao valor recuperável reconhecido no resultado durante o período; e

(b) o montante da reversão das perdas por redução ao valor recuperável reconhecido no resultado durante o período.

120. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada perda por redução ao valor recuperável ou reversão reconhecida durante o período para ativo gerador de caixa ou unidade geradora de caixa:

(a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por redução ao valor recuperável;

(b) o valor da perda por redução ao valor recuperável reconhecida ou revertida;

(c) para ativo gerador de caixa:

(i) a natureza do ativo; e

(ii) se a entidade apresenta informações por segmento, o segmento reportado ao qual pertence o ativo, baseado no formato de apresentação das demonstrações contábeis da entidade;

(d) para unidade geradora de caixa:

(i) descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é linha de produção, instalação, unidade de negócios, área geográfica ou segmento reportado);

(ii) valor da perda por redução ao valor recuperável reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se a entidade apresenta informação por segmento, por segmento reportado, baseado no formato de apresentação das demonstrações contábeis da entidade; e

(iii) se a agregação de ativos para identificar a unidade geradora de caixa mudou desde a estimativa anterior do valor recuperável da unidade geradora de caixa (caso exista), a descrição da maneira atual e anterior da agregação dos ativos e as razões que justificaram a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa;

(e) se o valor recuperável do ativo é seu valor justo líquido de despesas de venda ou seu valor em uso;

(f) se o valor recuperável for o valor justo líquido de despesas de venda, a base utilizada para determinar esse valor (por exemplo, se o valor justo foi determinado tendo mercado ativo como referência); e

(g) se o valor recuperável for o valor em uso, a taxa de desconto utilizada na estimativa atual e na anterior (se houver) do valor em uso.

121. A entidade deve divulgar as seguintes informações para as perdas e reversões das perdas por redução ao valor recuperável agregadas reconhecidas durante o período para as quais nenhuma informação é divulgada em conformidade com o item 120:

(a) as principais classes de ativos afetados pelas perdas por redução ao valor recuperável e as principais classes de ativos afetados por reversões das perdas por redução ao valor recuperável; e

(b) os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas e reversões.

122. Recomenda-se que a entidade divulgue as premissas usadas para determinar o valor recuperável dos ativos durante o período. Entretanto, o item 123 exige que a entidade divulgue informações sobre as estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável das unidades geradoras de caixa quando o ativo intangível com vida útil indefinida é incluído no valor contábil daquela unidade.

Divulgação das estimativas utilizadas para mensurar os valores recuperáveis de unidades geradoras de caixa que contêm ativos intangíveis com vida útil indefinida

123. A entidade deve divulgar as informações exigidas nas alíneas (a) a (e) para cada unidade geradora de caixa para as quais o valor contábil dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado à unidade é relevante em comparação com o valor contábil total dos ativos intangíveis com vida útil indefinida da entidade:

(a) o valor contábil dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado à unidade;

(b) a base pela qual o valor recuperável da unidade tem sido determinado (ou seja, valor em uso ou valor justo líquido de despesas de venda);

(c) se o valor recuperável da unidade for baseado no valor em uso:

(i) descrição de cada premissa-chave em que a administração tem baseado sua projeção de fluxo de caixa para o período coberto pelo orçamento/previsões mais recentes. As premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade é mais sensível;

(ii) descrição da abordagem da administração para determinar o valor atribuído para cada premissa-chave; se esse valor reflete a experiência passada ou, se apropriado, se é consistente com fontes externas de informações e, caso contrário, como e por que difere das experiências passadas ou de fontes externas de informações;

(iii) período sobre o qual a administração tem projetado os fluxos de caixa baseados em orçamento/previsões financeiras por ela aprovados e, quando um período superior a cinco anos for utilizado para a unidade geradora de caixa, a explicação do motivo pelo qual um período mais longo é justificado;

(iv) taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa para além do período coberto pelos mais recentes orçamentos/previsões e a justificativa para o uso de qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa de crescimento média de longo prazo para os produtos, indústrias, país ou países no qual a entidade opera ou para o mercado no qual a unidade está dedicada; e

(v) taxa de desconto aplicada à projeção do fluxo de caixa;

(d) se o valor recuperável da unidade for baseado no valor justo líquido de despesas de venda, a metodologia utilizada para determinar tal valor. Se o valor justo líquido de despesas de venda não for determinado, utilizando-se o preço de mercado observável para a unidade, as seguintes informações também devem ser divulgadas:

(i) descrição de cada premissa-chave em que a administração tem baseado a determinação do valor justo líquido de despesas de venda. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade é mais sensível; e

(ii) descrição da abordagem da administração para determinar o valor atribuído para cada premissa-chave; se esses valores refletem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informações e, caso contrário, como e por que difere da experiência passada ou de fontes externas de informações.

Se o valor justo líquido de despesas de venda é determinado utilizando projeções do fluxo de caixa descontado, as seguintes informações devem também ser divulgadas:

(iii) período sobre o qual a administração tem projetado os fluxos de caixa;

- (iv) taxa de crescimento usada para extrapolar as projeções dos fluxos de caixa; e
- (v) taxa de desconto aplicada às projeções do fluxo de caixa;
- (e) se uma mudança razoavelmente possível na premissa-chave na qual a administração tem baseado sua determinação do valor recuperável da unidade pudesse resultar em valor contábil superior ao valor recuperável:
 - (i) o montante pelo qual o valor recuperável da unidade excederia seu valor contábil;
 - (ii) o valor atribuído para a premissa-chave; e
 - (iii) o montante pelo qual o valor atribuído à premissa-chave deve ser alterado, após incorporar qualquer efeito em consequência daquela mudança nas outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, de modo que o valor recuperável da unidade seja igual ao seu valor contábil.

124. Se algum ou todos os valores contábeis dos ativos intangíveis com vida útil indefinida são alocados a múltiplas unidades geradoras de caixa e o valor assim alocado para cada unidade não é significativo em comparação com o valor contábil total dos ativos intangíveis com vida útil indefinida da entidade, esse fato deve ser divulgado em conjunto com o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocados para essas unidades. Adicionalmente, se (a) os valores recuperáveis de quaisquer dessas unidades forem baseados nas mesmas premissas-chave e (b) o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado a elas é significativo em comparação com o valor contábil total dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, a entidade deve divulgar esse fato, juntamente com:

- (a) o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado a essas unidades;
- (b) a descrição das premissas-chave;
- (c) a descrição da abordagem da administração para determinar os valores atribuídos para as premissas-chave; se esses valores refletem a experiência passada ou, se apropriado, é(são) consistente(s) com fontes externas de informações, e, caso contrário, como e por que difere(m) da experiência passada ou de fontes externas de informação;
- (d) se uma mudança razoavelmente possível na premissa-chave resultasse no valor contábil agregado das unidades superior ao seu valor recuperável:

- (i) o montante pelo qual o valor recuperável agregado das unidades excederia seu valor contábil agregado;
- (ii) os valores atribuídos para as premissas-chave; e
- (iii) o montante pelo qual os valores atribuídos às premissas-chave devem ser alterados, depois da incorporação de quaisquer efeitos em consequência da mudança nas outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, de modo que os valores recuperáveis agregados das unidades sejam iguais aos seus valores contábeis agregados.

125. O cálculo detalhado mais recente efetuado, em período anterior, do valor recuperável da unidade geradora de caixa pode, de acordo com o item 37, ser transportado e utilizado no teste de redução ao valor recuperável para a unidade no período corrente, desde que sejam atendidos critérios específicos. Quando esse for o caso, a informação para aquela unidade deve ser incorporada nas divulgações exigidas pelos itens 123 e 124 com relação ao cálculo transportado do valor recuperável.

126 e 127. (Não convergidos).

Vigência

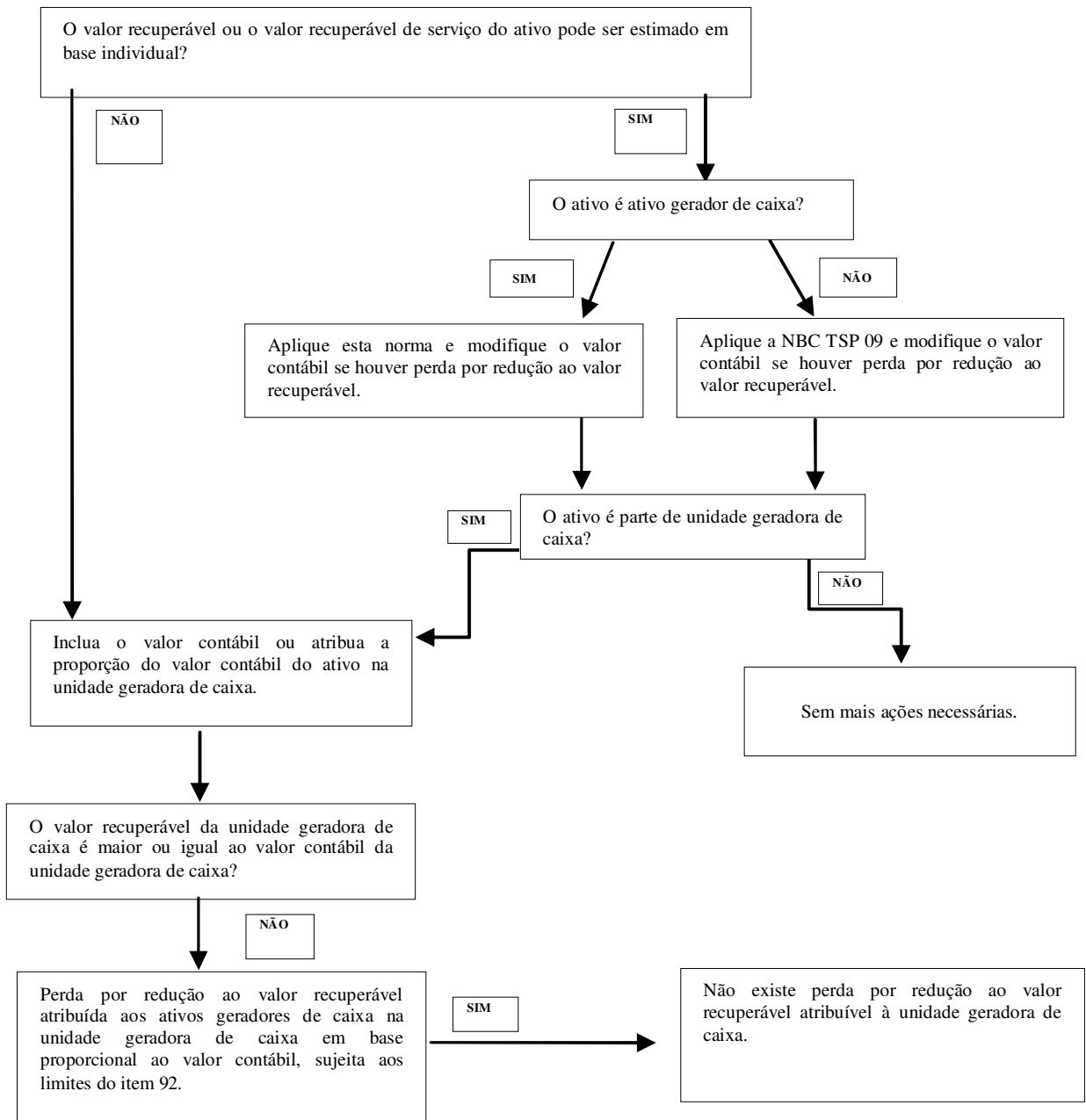
Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2017.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 28-09-2017.

Apêndice A – Árvore de decisão ilustrativa



NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 1 – *Presentation of Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 6
Definições	7 – 14
Entidade econômica	8 – 10
Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços	11 – 12
Materialidade	13
Patrimônio líquido	14
Finalidade das demonstrações contábeis	15 – 18
Responsabilidade pelas demonstrações contábeis	19 – 20
Componentes das demonstrações contábeis	21 – 26
Condições gerais	27 – 58

Apresentação adequada e conformidade com as NBCs TSP	27 – 37
Continuidade	38 – 41
Consistência de apresentação	42 – 44
Materialidade e agregação	45 – 47
Compensação de valores	48 – 52
Informação comparativa	53 – 58
Estrutura e conteúdo	59 – 155
Introdução	59 – 60
Identificação das demonstrações contábeis	61 – 65
Período a que se referem as demonstrações contábeis	66 – 68
Tempestividade	69
Balanço patrimonial	70 – 98
Distinção entre circulante e não circulante	70 – 75
Ativo circulante	76 – 79
Passivo circulante	80 – 87
Informação a ser apresentada no balanço patrimonial	88 – 92
Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou nas notas explicativas	93 – 98
Demonstração do resultado	99 – 117
<i>Superávit ou déficit</i>	99 – 101
Informação a ser apresentada na demonstração do resultado	102 – 105
Informação a ser apresentada na demonstração do resultado ou nas notas explicativas	106 – 117
Demonstração das mutações do patrimônio líquido	118 – 125
Demonstração dos fluxos de caixa	126
Notas explicativas	127 – 155
Estrutura	127 – 131
Divulgação de políticas contábeis	132 – 139
Principais fontes de incerteza das estimativas	140 – 148
Capital	148A – 148C
Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido	148D
Outras divulgações	149 – 155
Vigência	
Apêndice	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mes-

ma entidade quanto com as de outras entidades. Para alcançar esse objetivo, esta norma estabelece exigências gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes quanto à sua estrutura e às exigências mínimas para o seu conteúdo. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações e outros eventos específicos são tratados em outras normas.

Alcance

2. Esta norma deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com o regime de competência e com as NBCs TSP.

3. As demonstrações contábeis de propósito geral (doravante referidas como demonstrações contábeis) são aquelas destinadas a satisfazer às necessidades de informação de usuários que não se encontram em condições de exigir relatórios elaborados para atender às suas necessidades específicas. Os usuários das demonstrações contábeis incluem contribuintes, parlamentares, credores, fornecedores, mídia e empregados, entre outros. Demonstrações contábeis são apresentadas em separado ou incluídas em outro documento público, tal como o relatório anual. Esta norma não se aplica às demonstrações contábeis condensadas de períodos intermediários.

4. Esta norma aplica-se igualmente a todas as entidades, inclusive àquelas que apresentam demonstrações contábeis consolidadas, de acordo com a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, e demonstrações contábeis separadas, de acordo com a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas.

5. Esta norma aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

6. (Não convergido).

Definições

7. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não neces-

sariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. Os elementos reconhecidos, de acordo com o regime de competência, são ativos, passivos, contribuições dos proprietários, distribuições aos proprietários, receitas e despesas.

Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

Contribuição dos proprietários corresponde à entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade e que estabeleça vantagem financeira sobre o patrimônio líquido da entidade, a qual:

(a) dá direito a (i) distribuições de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços pela entidade durante sua vida, quando assim decidido pelos proprietários ou seus representantes e (ii) distribuições de quaisquer ativos líquidos excedentes, no caso de a entidade cessar suas atividades; e/ou

(b) pode ser vendida, trocada, transferida ou resgatada.

Distribuição aos proprietários corresponde à saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade.

Entidade econômica é um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e suas controladas.

Despesa corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriunda de distribuições aos proprietários.

Aplicação impraticável de exigência ocorre quando a entidade não pode aplicá-la depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.

Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

Omissões ou distorções materiais de itens das demonstrações contábeis quando, individual ou coletivamente, puderem influenciar as decisões que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da distorção julgada à luz das circunstâncias a que está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante para a definição da materialidade.

Patrimônio líquido corresponde à participação residual nos ativos da entidade após deduzir todos os seus passivos.

Notas explicativas contêm informação adicional em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Receita corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários.

7A. Para fins desta norma:

(a) instrumento financeiro com opção de venda, que inclui a obrigação contratual para o emissor de recomprar ou resgatar esse instrumento em troca de caixa ou outro ativo financeiro no período da opção de venda, é classificado como instrumento patrimonial;

(b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar a outra parte uma parcela *pro rata* dos ativos líquidos apenas em caso de extinção da entidade é classificado como instrumento patrimonial.

Entidade econômica

8. O termo “entidade econômica” é utilizado nesta norma para definir, para fins de demonstrações contábeis, um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e quaisquer entidades controladas.

9. Outros termos algumas vezes utilizados para se referir a uma entidade econômica incluem entidade administrativa, entidade financeira, entidade consolidada e grupo.

10.A entidade econômica pode incluir entidades com objetivos direcionados a políticas sociais e objetivos comerciais. Por exemplo, a secretaria de habitação pode ser a entidade econômica que inclui entidades que fornecem habitação a valor igual ou inferior ao custo, bem como entidades que fornecem moradia com fins comerciais.

Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços

11.Os ativos fornecem meios para que as entidades alcancem seus objetivos. Os ativos que são utilizados para fornecer bens e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que possuem potencial de serviços. Ativos que são utili-

zados para gerar fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que contêm benefícios econômicos futuros. Para abranger todos os propósitos dos ativos, esta norma utiliza o termo "benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços" para descrever as características essenciais dos ativos.

12.(Não convergido).

Materialidade

13.Avaliar se uma omissão ou distorção pode influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão e, portanto, se material, deve considerar as características desses usuários. Pressupõe-se que os usuários tenham conhecimento razoável do setor público, das atividades econômicas e da contabilidade e que tenham propensão para estudar a informação com razoável diligência. A avaliação deve levar em conta como os usuários com tais atributos poderiam ser influenciados em suas avaliações e na tomada de suas decisões.

Patrimônio líquido

14.Patrimônio líquido é o termo utilizado nesta norma para se referir à mensuração residual no balanço patrimonial (ativo menos passivo). O patrimônio líquido pode ser positivo ou negativo. Outros termos podem ser utilizados no lugar de patrimônio líquido, desde que seu significado esteja claro.

Finalidade das demonstrações contábeis

15.As demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial e do desempenho da entidade. A finalidade das demonstrações contábeis é proporcionar informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que seja útil a grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões sobre a alocação de recursos. Especificamente, as demonstrações contábeis no setor público devem proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações:

(a) sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;

- (b) sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
- (c) úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- (d) sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
- (e) agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos.

16. As demonstrações contábeis também podem ter a função preditiva ou prospectiva, proporcionando informações úteis para prever o nível de recursos necessários pelas operações continuadas, os recursos que podem ser gerados pela continuidade das operações e os riscos e as incertezas a elas associadas. As demonstrações contábeis também podem proporcionar informação aos usuários indicando:

- (a) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado; e
- (b) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com as exigências legais e contratuais, inclusive os limites financeiros estabelecidos por autoridades competentes.

17. Para satisfazer a essas finalidades, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca de:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas;
- (e) despesas;
- (f) outras alterações no patrimônio líquido; e
- (g) fluxos de caixa.

18. Embora a informação contida nas demonstrações contábeis possa ser relevante para satisfazer aos objetivos descritos no item 15, é improvável que todos os objetivos sejam satisfeitos. Especificamente, isso é provável de acontecer no que diz respeito a entidades cujo objetivo principal não seja o de gerar lucro, dado que seus gestores são responsáveis pela entrega de serviços, bem como pela gestão financeira. Informação suplementar, incluindo demonstrativos não financeiros, pode ser apresentada junto com as demonstrações contábeis no intuito de proporcionar uma visão mais abrangente das atividades da entidade durante o período.

Responsabilidade pelas demonstrações contábeis

19.A legislação brasileira define a responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis do governo e de outras entidades do setor público.

20.A responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas nacionais e por esfera de governo cabe, normalmente, a uma determinada autoridade definida pela legislação.

Componentes das demonstrações contábeis

21.O conjunto completo das demonstrações contábeis inclui:

- (a) balanço patrimonial;
- (b) demonstração do resultado;
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- (d) demonstração dos fluxos de caixa;
- (e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração das informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis;
- (f) notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e
- (g) informação comparativa com o período anterior, conforme especificado nos itens 53 e 53A.

21A. O apêndice desta norma dispõe sobre a estrutura mínima das demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades do setor público.

22.As demonstrações elencadas no item 21 podem ter outras nomenclaturas definidas, conforme normas específicas ou de acordo com a legislação aplicável, mas, em qualquer caso, devem evidenciar as informações, conforme os dispositivos desta norma e das demais NBCs TSP, bem como observar a estrutura mínima referida no item 21A.

23.As demonstrações contábeis fornecem aos usuários informações sobre recursos e obrigações da entidade na data das demonstrações contábeis e sobre o fluxo dos recursos no período a que se refere

as demonstrações. Essas informações são úteis para os usuários na realização de avaliações sobre a capacidade de a entidade continuar a fornecer bens e serviços a certo nível, bem como a quantidade necessária de recursos que devem ser fornecidos à entidade no futuro para que ela possa continuar a cumprir com suas obrigações de fornecer bens e serviços.

24. Em regra, as entidades do setor público estão sujeitas a limites orçamentários na forma de dotações ou autorizações (ou outros termos equivalentes), que podem ter eficácia por intermédio de autorização legislativa. As demonstrações contábeis podem fornecer informações se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado. Entidades que publicam seus orçamentos aprovados devem atender às exigências da NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis. Para as demais entidades, esta norma incentiva a inclusão, nas demonstrações contábeis, da comparação entre o orçamento aprovado e os valores realizados para o período a que se refere. Os relatórios referentes ao orçamento podem ser apresentados de diferentes maneiras, incluindo:

(a) o uso de formato de colunas para as demonstrações contábeis, com colunas separadas para valores orçamentários e valores realizados. Uma coluna mostrando quaisquer variações do orçamento ou na dotação também pode ser apresentada com o fim de fornecer a informação completa; e

(b) divulgação de que os valores orçados não foram excedidos. Se quaisquer valores orçados ou dotações forem excedidos, ou despesas forem incorridas sem dotação ou outra forma de autorização, então os detalhes devem ser divulgados por meio de nota explicativa sobre esse item relevante nas demonstrações contábeis.

25. As entidades são incentivadas a apresentar informações adicionais para auxiliar os usuários na avaliação do desempenho da entidade e na administração dos seus bens, bem como auxiliá-los a tomar e avaliar decisões sobre a alocação de recursos. Essa informação adicional pode incluir detalhes sobre os produtos e os resultados da entidade na forma de (a) indicadores de desempenho, (b) demonstrativos de desempenho dos serviços prestados, (c) revisões de programas e (d) outros relatórios de gestão sobre o cumprimento dos objetivos da entidade durante o período divulgado.

26. As entidades são incentivadas também a divulgar informação sobre a conformidade com leis e outras normas. Quando a informação sobre a conformidade não é incluída nas demonstrações contábeis, pode ser útil utilizar uma nota explicativa referente a quaisquer documentos que incluam tal informação. Provavelmente, o reconhecimento da inconformidade também pode ser relevante para fins de prestação de contas e responsabilização e pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações futuras da entidade. Pode também influenciar as decisões sobre os recursos a serem alocados na entidade no futuro.

Considerações gerais

Apresentação adequada e conformidade com as NBCs TSP

27. As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP. Presume-se que a aplicação das NBCs TSP, com divulgação adicional, quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como apresentações adequadas.

28. A entidade, cujas demonstrações contábeis estejam em conformidade com as NBCs TSP, deve declarar, de forma explícita e sem reservas, essa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com as NBCs TSP, a menos que cumpram todas as suas exigências.

29. Em praticamente todas as circunstâncias, a apresentação adequada é obtida pela conformidade com as NBCs TSP aplicáveis. A apresentação adequada também exige que a entidade:

- (a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com orientações específicas que tratem de políticas contábeis;
- (b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, representação fidedigna, compreensível, tempestiva, comparável e verificável;
- (c) forneça divulgações adicionais quando o cumprimento das exigências específicas contidas nas NBCs TSP for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas

transações, outros eventos e condições sobre a situação patrimonial e o desempenho da entidade.

30. Políticas contábeis inadequadas não devem ser convalidadas em razão de sua divulgação, seja por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa.

31. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração concluir que a conformidade com uma exigência em uma NBC TSP pode conduzir a uma apresentação tão distorcida que entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, a entidade não deve aplicar essa exigência e deve seguir o disposto no item 32, a não ser que esse procedimento seja vedado sob o ponto de vista regulatório.

32. Quando a entidade não aplicar uma exigência de uma norma, de acordo com o item 31, ela deve divulgar:

(a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma adequada a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;

(b) que aplicou as NBCs TSP, exceto pela não aplicação de uma exigência específica com a finalidade de obter apresentação adequada;

(c) o título da norma que a entidade não aplicou; a natureza da exceção, incluindo o tratamento que a norma exigiria; a razão pela qual esse tratamento seria tão distorcido e entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma; e o tratamento efetivamente adotado; e

(d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação da norma vigente sobre cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado, caso tivesse sido cumprido a exigência não aplicada.

33. Quando a entidade não aplicar uma exigência de uma NBC TSP em período anterior, e esse procedimento afetar os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente, ela deve proceder às divulgações estabelecidas no item 32(c) e (d).

34. O item 33 se aplica, por exemplo, quando a entidade deixa de aplicar determinada exigência em período anterior para a mensuração de ativos ou passivos, e esse procedimento afeta a mensuração das

mudanças nos ativos e nos passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente.

35. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com uma exigência de uma NBC TSP conduziria à apresentação tão distorcida que entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, mas a legislação ou regulamentos vigentes proíbem a não aplicação da exigência, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos distorcidos identificados no cumprimento estrito dessa norma pela divulgação:

(a) o título da norma em questão, a natureza da exigência e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento dessa exigência tornaria as demonstrações contábeis tão distorcidas que entrariam em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma; e

(b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter a apresentação adequada.

36. Para a finalidade dos itens 31 a 35, um item de informação poderia entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis quando não representasse fidedignamente as transações, outros eventos e condições que se propõe a representar ou que se poderia esperar razoavelmente que representasse e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de uma exigência em particular de uma norma resultaria em divulgação distorcida a ponto de entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, a administração deve considerar:

(a) a razão pela qual a finalidade das demonstrações contábeis não é alcançada nessa circunstância particular; e

(b) como as circunstâncias da entidade diferem daquelas de outras entidades que cumprem a exigência. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem a exigência, há uma hipótese refutável de que o cumprimento da exigência por parte da entidade não resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma.

37. O descumprimento das exigências de uma NBC TSP, com a finalidade de atender a uma exigência estatutária ou legal para elaboração das demonstrações contábeis em uma jurisdição em particular, não constitui descumprimento conflitante com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecidas nesta norma, de acordo com o que estabelece o item 31. Se tal descumprimento da norma for material, a entidade não pode declarar que está em conformidade com as NBCs TSP.

Continuidade

38. Quando da elaboração das demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade de a entidade continuar em operação. Essa avaliação deve ser feita pelos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas sob o pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar as suas operações ou se não possuir alternativa realista senão a descontinuidade de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas a eventos ou condições que possam gerar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação, esse fato deve ser divulgado. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado juntamente com as bases sobre as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

39. Normalmente, as demonstrações contábeis são elaboradas com o pressuposto de que a entidade terá continuidade, permanecerá em operação e atenderá às suas obrigações legais no futuro previsível. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações devem levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo de doze meses (mas não limitado a esse período) a partir da data de aprovação das demonstrações contábeis.

40. A profundidade da análise depende dos fatos de cada caso e as avaliações do pressuposto de continuidade não são estabelecidas com base no teste de solvência aplicável às entidades do setor privado (em particular, às empresas). Podem existir circunstâncias para as quais avaliações de continuidade da liquidez e solvência aparentemente

sejam desfavoráveis, mas outros fatores sugerem que a entidade esteja em continuidade. Por exemplo:

(a) na avaliação, se o governo está em condição de continuidade, o poder de arrecadar tributos pode habilitar algumas entidades a serem consideradas em continuidade, mesmo que operem por longos períodos com patrimônio líquido negativo; e

(b) para a entidade individualmente, a avaliação do balanço patrimonial na data de divulgação pode sugerir que o pressuposto da continuidade não seja apropriado. Entretanto, podem existir acordos de financiamento plurianuais, ou outros acordos, que devam assegurar a continuidade das operações da entidade.

41. A determinação se o pressuposto da continuidade é apropriado é mais relevante para entidades individuais do que para o governo como um todo. Para entidades individuais, na avaliação se a adoção do pressuposto da continuidade é apropriada, os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis precisam considerar uma ampla quantidade de fatores relacionados (a) ao desempenho atual e esperado, (b) às reestruturações potenciais já anunciadas de unidades organizacionais, (c) às estimativas de receitas ou à probabilidade de financiamento contínuo do governo e (d) a outras fontes potenciais de refinanciamento antes de concluir que o pressuposto da continuidade é apropriado.

Consistência de apresentação

42. A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:

(a) for evidente, após a alteração significativa na natureza das operações da entidade ou após a revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais adequada, tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis, conforme norma específica; ou

(b) outra norma requerer alteração na apresentação.

43. Uma aquisição ou alienação significativa, ou revisão da apresentação das demonstrações contábeis pode sugerir que as demonstrações contábeis devam ser apresentadas de maneira distinta. Por exemplo, a entidade pode vender a posse de instituição financeira que representa uma de suas principais entidades controladas e a entidade econômica remanescente conduz principalmente os serviços adminis-

trativos e de assessoria política. Nesse caso, é improvável que a apresentação das demonstrações contábeis baseadas nas atividades principais da entidade econômica como instituição financeira seja relevante para a nova entidade econômica.

44.A entidade altera a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se proporcionar informação que seja uma representação fidedigna e mais relevante para seus usuários e se for provável que a estrutura revista continue sendo adotada, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa de acordo com os itens 55 e 56.

Materialidade e agregação

45.A entidade deve apresentar, separadamente, nas demonstrações contábeis, cada classe material de itens semelhantes. A entidade deve apresentar, separadamente, os itens de natureza ou função distinta, a menos que não sejam materiais.

46.As demonstrações contábeis resultam do processamento de grande número de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam itens das demonstrações contábeis. Se o item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. O item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

47.A aplicação do conceito de materialidade significa que não é necessário fornecer divulgação específica exigida por NBC TSP se a informação não for material.

Compensação de valores

48.Ativos, passivos, receitas e despesas não devem ser compensados, exceto quando exigido ou permitido por NBC TSP.

49.A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, prejudica a capacidade dos usuários (a) de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e (b) de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos ajustados, como, por exemplo, com a obsolescência nos estoques ou com a perda de créditos nas contas a receber de clientes, não é considerada compensação.

50.A NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação define o que são receitas e requer que estas sejam mensuradas pelo valor justo do montante recebido ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são decorrentes das atividades principais geradoras de receitas. Os resultados de tais transações devem ser apresentados quando essa apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo:

(a) ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se seus valores contábeis dos valores recebidos pela alienação e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas; e

(b) despesas relacionadas com a provisão reconhecida de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que tiveram reembolso, segundo acordo contratual com terceiros (por exemplo, acordo de garantia do fornecedor), podem ser compensadas com o respectivo reembolso.

51.Adicionalmente, ganhos e perdas provenientes de grupo de transações semelhantes devem ser apresentados em base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros classificados como para negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas devem ser apresentados separadamente se forem materiais.

52.A compensação de fluxos de caixa é tratada na NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Informação comparativa

53.A menos que uma norma permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações contábeis do período corrente.

53A. A entidade deve apresentar, como informação mínima, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das mutações do patrimônio líquido, todos com informação comparativa relativa ao período anterior, bem como as respectivas notas explicativas.

54.Em alguns casos, as informações narrativas disponibilizadas nas demonstrações contábeis de períodos anteriores continuam a ser relevantes no período corrente. Por exemplo, a entidade divulga no período corrente os detalhes de disputa legal, cujo desfecho era incerto no final do período anterior e ainda está para ser resolvido. Os usuários podem se beneficiar da divulgação da informação de que a incerteza existia no final do período anterior e da divulgação de informações sobre as medidas que foram tomadas durante o período para resolver a incerteza.

55.Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações contábeis forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:

- (a) a natureza da reclassificação;
- (b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e
- (c) a razão para a reclassificação.

56.Quando for impraticável reclassificar valores apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:

- (a) a razão para não reclassificar os montantes; e
- (b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.

57.Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar decisões, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para fins de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para o período anterior para obter a comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coletados os dados necessários para a apresentação comparativa do período anterior com o período corrente, de modo a permitir a reclassificação e, conseqüentemente, pode não ser praticável reconstruir essa informação.

58.(Não convergido).

Estrutura e conteúdo

Introdução

59.Esta norma requer determinadas divulgações no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração das mutações do patrimônio líquido e requer a divulgação de outros itens nessas demonstrações ou nas notas explicativas. A NBC TSP 12 estabelece as exigências para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa.

60.Esta norma utiliza, por vezes, o termo “divulgação” em sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outras NBCs TSP. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser incluídas nas demonstrações contábeis.

Identificação das demonstrações contábeis

61.As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento divulgado.

62.As NBCs TSP aplicam-se apenas às demonstrações contábeis e não necessariamente à informação apresentada em outro relatório anual ou qualquer outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir a informação elaborada, utilizando-se as NBCs TSP de qualquer outra informação que possa ser útil a eles, mas que não seja objeto de exigências das NBCs TSP.

63.Cada componente das demonstrações contábeis deve ser identificado claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetida, quando necessário, para a devida compreensão da informação apresentada:

(a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;

(b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;

(c) a data de encerramento do período a que se referem ou o período a que se refere o conjunto das demonstrações contábeis;

(d) a moeda de apresentação; e

(e) o nível de arredondamento utilizado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

64.As exigências do item 63 são normalmente satisfeitas pela sua adequada apresentação nos títulos das páginas das demonstrações e nos títulos abreviados das colunas em cada página das demonstrações contábeis. Na determinação da melhor forma de apresentar tais informações, é necessário o exercício de julgamento. Por exemplo, quando as demonstrações contábeis são apresentadas eletronicamente, nem sempre podem ser utilizadas páginas separadas; as informações exigidas nas alíneas “a” a “e” do item 63 devem ser então apresentadas com frequência suficiente de forma a assegurar a devida compreensão das informações incluídas nas demonstrações contábeis.

65.As demonstrações contábeis tornam-se, muitas vezes, mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Esse procedimento é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

Período a que se referem as demonstrações contábeis

66. As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:

- (a) a razão de se utilizar período mais longo ou mais curto; e
- (b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os valores apresentados em certas demonstrações, tais como demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e respectivas notas explicativas.

67. Em circunstâncias excepcionais, a entidade pode ser solicitada a alterar a data-base de apresentação, por exemplo, para alinhar o período contábil ao ciclo orçamentário. Quando esse for o caso, é importante que (a) usuários estejam cientes de que os valores apresentados para o período corrente e os valores comparativos não são comparáveis e que (b) a razão para a mudança da data-base de apresentação seja divulgada. Um exemplo adicional é quando, ao fazer a transição de regime de caixa para o regime de competência, a entidade muda a data-base das demonstrações contábeis das entidades que fazem parte da entidade econômica para permitir a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.

68. (Não convergido).

Tempestividade

69. A utilidade das demonstrações contábeis é prejudicada quando essas não são disponibilizadas aos usuários dentro de período razoável após a data-base das demonstrações contábeis. A entidade deve estar pronta para divulgar suas demonstrações contábeis em até seis meses a partir da data-base das demonstrações contábeis. Fatores constantemente presentes, tal como a complexidade das operações da entidade, não são razões suficientes para deixar de se divulgar as demonstrações contábeis dentro de prazo aceitável. Prazos dilatados mais específicos podem ser tratados por legislações e regulamentos.

Balço patrimonial

Distinção entre circulante e não circulante

70. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no seu balanço patrimonial, de acordo com os itens 76 a 87, exceto quando a apresentação baseada na liquidez proporcionar informação que seja mais fidedigna e relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.

71. Qualquer que seja o método de apresentação adotado, para cada item de ativo e passivo que reúne valores os quais se esperam serem realizados ou exigidos (a) em até doze meses após a data-base das demonstrações contábeis e (b) em mais do que doze meses após a data-base das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar o valor que espera ser realizado ou exigido após mais de doze meses.

72. Quando a entidade fornecer bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos que estejam continuamente em circulação, como capital de giro, dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser exigidos dentro do mesmo período.

73. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, a apresentação de ativos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação fidedigna e mais relevante do que a apresentação em circulante e não circulante pelo fato de que tais entidades não fornecem bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável.

74. Na aplicação do item 70, é permitido à entidade apresentar alguns dos seus ativos e passivos, utilizando-se da classificação em circulante e não circulante e outros por ordem de liquidez e exigibilidade quando esse procedimento proporcionar informação que represente

fidedignamente e seja mais relevante. A necessidade de apresentação em base mista pode surgir quando a entidade tem diversos tipos de operações.

75.A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência da entidade. As datas de vencimento de ativos financeiros e de passivos financeiros devem ser divulgadas. Os ativos financeiros incluem valores comerciais a receber e outros valores a receber e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras dívidas a pagar. A informação sobre a data prevista para a realização de ativos e passivos não monetários, tais como estoques e provisões, é também útil, qualquer que seja a classificação desses ativos e passivos como circulantes ou não circulantes.

Ativo circulante

76.O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

(a) espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com a finalidade de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;

(b) o ativo está mantido essencialmente com a finalidade de ser negociado;

(c) espera-se que o ativo seja realizado em até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou

(d) o ativo seja caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na NBC TSP 12), a menos que sua troca ou uso para pagamento de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

77.Esta norma utiliza o termo “ativo não circulante” para incluir ativos tangíveis, ativos intangíveis e ativos financeiros de longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas, contanto que seu significado seja claro.

78.O ciclo operacional da entidade é o tempo que se leva para converter entradas (*inputs*) ou recursos em saídas (*outputs*). Por e-

xemplo, governos transferem recursos para entidades do setor público para que elas possam converter tais recursos em mercadorias, serviços ou outros tipos de produtos (*outputs*), para alcançar os resultados econômicos, políticos e sociais desejados pelo governo. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de doze meses.

79. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como impostos a receber, taxas sobre os usuários a receber, multas e tarifas regulatórias a receber, estoques e receitas de investimentos reconhecidas pelo regime de competência e ainda não recebidas) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (exemplos incluem alguns ativos financeiros classificados como “mantidos para negociação”) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.

Passivo circulante

80. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

(a) espera-se que o passivo seja exigido durante o ciclo operacional normal da entidade;

(b) o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;

(c) o passivo deve ser exigido no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou

(d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 84). Os termos de passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

81. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais, são parte do capital circu-

lante utilizado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes, mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data das demonstrações contábeis. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

82. Outros passivos circulantes não são exigidos como parte do ciclo operacional normal, mas têm sua liquidação prevista para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como “mantidos para negociação”, saldos bancários negativos e a parte circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento de longo prazo (ou seja, não fazem parte do capital circulante utilizado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 85 e 86.

83. A entidade deve classificar os seus passivos financeiros como circulante quando o seu pagamento estiver previsto para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis, mesmo que:

(a) o prazo original para sua liquidação tenha sido por período superior a doze meses; e

(b) acordo de refinanciamento ou de reescalonamento de pagamentos de longo prazo seja completado após a data das demonstrações contábeis e antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para sua divulgação.

84. Se a entidade espera – e tiver a possibilidade de refinanciar ou rolar a dívida para, pelo menos, doze meses após a data das demonstrações contábeis, segundo as condições de flexibilidade do empréstimo existente –, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que, de outra forma, fosse devida dentro de período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou substituição da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é

considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação deve ser classificada como circulante.

85. Quando a entidade não cumprir compromisso, segundo acordo de empréstimo de longo prazo até a data das demonstrações contábeis, tendo como consequência a condição de o passivo se tornar vencido e pagável à ordem do credor, o passivo deve ser classificado como circulante, mesmo que o credor tenha concordado, após a data das demonstrações contábeis e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência do descumprimento do compromisso. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data das demonstrações contábeis, a entidade não tem direito incondicional de diferir a sua liquidação para, pelo menos, doze meses após essa data.

86. Entretanto, o passivo deve ser classificado como não circulante, se o credor tiver concordado, até a data das demonstrações contábeis, em proporcionar um período de carência a terminar pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis, dentro do qual a entidade pode retificar o descumprimento e durante o qual o credor não pode exigir o pagamento imediato do passivo em questão.

87. Com respeito a empréstimos classificados como passivo circulante, se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data das demonstrações contábeis e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos se qualificam para divulgação como eventos que não originam ajustes. Os eventos que se enquadram nessa situação são os seguintes:

- (a) refinanciamento para uma base de longo prazo;
- (b) retificação de descumprimento de acordo de empréstimo de longo prazo; e
- (c) concessão por parte do credor de período de carência para retificar descumprimento de acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

88. No mínimo, o balanço patrimonial deve incluir os seguintes itens que apresentam valores:

- (a) ativo imobilizado;

- (b) propriedade para investimento;
- (c) ativo intangível;
- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (e), (g), (h) e (i));
- (e) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (f) estoques;
- (g) valores a receber de transação sem contraprestação (impostos e transferências);
- (h) contas a receber de transação com contraprestação;
- (i) caixa e equivalentes de caixa;
- (j) tributos e transferências a pagar;
- (k) contas a pagar oriundas de transação com contraprestação;
- (l) provisões;
- (m) passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l));
- (n) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
- (o) patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora.

89. Contas adicionais, cabeçalhos e subtotais devem ser apresentados no balanço patrimonial sempre que tais apresentações sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade.

90. Esta norma não determina a ordem ou o formato que deve ser utilizado na apresentação das contas. O item 88 simplesmente lista os itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para assegurar a apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:

(a) contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade; e

(b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação dos itens e das agregações de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de fornecer informação que seja relevante para a compreensão da situação patrimonial da entidade.

91. A entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:

- (a) da natureza e liquidez dos ativos;
- (b) da função dos ativos na entidade; e
- (c) dos montantes, natureza e prazo dos passivos.

92. A utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devem ser apresentadas em contas separadas. Por exemplo, diferentes classes de imobilizado podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação em conformidade com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou nas notas explicativas

93. A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, detalhamentos adicionais às rubricas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade.

94. O detalhamento proporcionado nas subclassificações depende das exigências das NBCs TSP e da dimensão, natureza e função dos valores envolvidos. Os fatores estabelecidos no item 91 também devem ser utilizados para decidir as bases para tal subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

(a) os itens do ativo imobilizado devem ser segregados em classes de acordo com a NBC TSP 07;

(b) as contas a receber devem ser segregadas em valores a receber de taxas dos usuários, tributos e outras receitas de transações sem contraprestação, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros valores;

(c) os estoques devem ser subclassificados, de acordo com a NBC TSP 04 – Estoques, em classificações, tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

(d) os tributos e transferências a pagar devem ser segregados em restituição de tributos a pagar, transferências a pagar e valores a pagar a outros membros da entidade econômica;

(e) as provisões devem ser segregadas em provisões para benefícios a empregados e outros itens; e

(f) os componentes do patrimônio líquido devem ser segregados em capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas.

95. Quando a entidade não possui nenhuma parcela de capital representado por ações, ela deve divulgar o patrimônio líquido no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, demonstrando separadamente:

(a) o capital integralizado, consistindo do valor total acumulado, na data das demonstrações contábeis, das contribuições dos proprietários menos as distribuições aos proprietários;

(b) resultados acumulados;

(c) reservas, incluindo descrição da natureza e finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido; e

(d) participação dos não controladores.

95A. Se a entidade reclassificou:

(a) instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial; ou

(b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte o valor *pro rata* dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial;

entre passivos financeiros e o patrimônio líquido, ela deve divulgar o montante reclassificado, o momento e o motivo dessa reclassificação.

96. Muitas entidades do setor público não possuem capital representado por ações, mas a entidade é controlada exclusivamente por outra entidade do setor público. A natureza da participação do governo no patrimônio líquido da entidade é, provavelmente, a combinação de capital integralizado e do valor resultante dos resultados acumulados e reservas que refletem o patrimônio líquido atribuível às operações da entidade.

97. Em alguns casos, pode haver a participação de não controladores no patrimônio líquido da entidade. Por exemplo, no nível do governo como um todo, no sentido amplo, a entidade econômica pode incluir empresa estatal que foi parcialmente privatizada. Consequentemente, pode haver acionistas do setor privado com participação no patrimônio líquido da entidade.

98. Quando a entidade possui seu capital representado por ações, além das divulgações previstas no item 95, ela deve divulgar as seguintes informações no balanço patrimonial ou nas notas explicativas:

- (a) para cada classe de ações do capital:
 - (i) a quantidade de ações autorizadas;
 - (ii) a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;
 - (iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;
 - (iv) a conciliação entre as quantidades de ações em circulação no início e no fim do período;
 - (v) os direitos, as preferências e as restrições associados a essa classe de ações, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
 - (vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e
 - (vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e
- (b) a descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

Demonstração do resultado

Superávit ou Déficit

99. Todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período contábil devem ser incluídos no resultado, a menos que outra norma requeira tratamento diferente.

100. Normalmente, todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período contábil são incluídos no resultado. Isso inclui os efeitos das mudanças nas estimativas contábeis, que devem observar os procedimentos aplicáveis relativos à correção de erros e ao efeito de mudanças de políticas contábeis. Porém, em algumas circunstâncias, itens específicos podem ser excluídos do resultado do período corrente.

101. Outras normas tratam de itens que podem atender às definições de receita e de despesa estabelecidas nesta norma, mas que são geralmente excluídos do resultado. Exemplos incluem (a) resultados

positivos de reavaliação (ver NBC TSP 07); (b) ganhos e perdas específicos provenientes da conversão das demonstrações contábeis das operações no exterior da entidade que tenha operação no exterior; e (c) ganhos e perdas de remensuração de ativos financeiros classificados como disponíveis para venda.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado

102. No mínimo, a demonstração do resultado deve incluir itens que apresentam os seguintes valores do período contábil:

- (a) receita;
- (b) despesa;
- (c) parcela do resultado de coligadas, controladas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;
- (d) ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e
- (e) resultado do período.

103. Os itens a seguir devem ser divulgados na demonstração do resultado como alocações do resultado do período:

- (a) resultado atribuível aos acionistas não controladores; e
- (b) resultado atribuível aos acionistas controladores da entidade.

104. Outros itens e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade.

105. Em função de os efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de seus impactos na capacidade de cumprir suas obrigações na entrega de serviços, a divulgação dos componentes do resultado ajuda a compreender o desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outros itens devem ser incluídos na demonstração do resultado, e as descrições utilizadas e a ordem dos itens são modificadas quando for necessário explicar os elementos que compõem o resultado. Os fatores a serem considerados incluem a materialidade, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas. Os itens de receitas e despesas

não devem ser compensados, a menos que sejam atendidos os critérios do item 48.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado ou nas notas explicativas

106. Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e valores devem ser divulgados separadamente.

107. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:

(a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;

(b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;

(c) baixas de itens do ativo imobilizado;

(d) baixas de investimento;

(e) unidades operacionais descontinuadas;

(f) solução de litígios; e

(g) outras reversões de provisão.

108. A entidade deve apresentar, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas, o detalhamento do total das receitas, cuja classificação esteja de acordo com as operações da entidade.

109. A entidade deve apresentar, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas, a análise das despesas utilizando o detalhamento baseado na sua natureza ou na sua função dentro da entidade, devendo selecionar o critério que proporcionar informação que seja fidedigna e mais relevante.

110. As entidades são incentivadas a apresentar as análises citadas no item 109 na demonstração do resultado.

111. As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar os custos e suas apropriações de custos a programas específicos, atividades ou outros segmentos relevantes à entidade que é retratada nas demonstrações contábeis. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas maneiras descritas a seguir.

112. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza, como, por exemplo: depreciações, consumo de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas de publicidade, não sendo realocadas entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos em classificações funcionais. Segue abaixo um exemplo de classificação que utiliza o método da natureza do gasto:

Receitas		X
Despesas com benefícios a empregados	X	
Despesas com depreciações e amortizações	X	
Outras despesas	X	
Total das despesas	<u> </u>	(X)
Resultado		<u><u> X </u></u>

112. Para os fins desta norma, os termos “natureza da despesa” e “classificação funcional” não se confundem com os termos correspondentes utilizados no orçamento.

113. A segunda forma de análise é o método da função da despesa, classificando-se as despesas de acordo com o programa ou o propósito para o qual elas foram incorridas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável capacidade de julgamento. Segue abaixo exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa:

Receitas		X
Despesas:		
Despesas com saúde		(X)
Despesas com educação		(X)
Outras despesas		(X)
Resultado		<u><u> X </u></u>

114. As despesas associadas às principais funções empreendidas pela entidade devem ser apresentadas separadamente. Nesse exemplo, a entidade tem funções relacionadas ao fornecimento de serviços de

saúde e educação. A entidade deve apresentar linhas de itens de despesa para cada uma dessas funções.

115. As entidades que classificarem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios a empregados.

116. A escolha entre a classificação funcional das despesas e a classificação da natureza das despesas depende de fatores históricos e regulatórios e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação daquelas despesas que podem variar, diretamente e indiretamente, com o nível de vendas ou de produção (*outputs*) da entidade. Dado que cada classificação tem seu mérito, conforme características de diferentes tipos de entidade, esta norma estabelece que cabe à administração apresentar o método que possibilite a representação fidedigna e seja mais relevante. Entretanto, dado que a informação fornecida, quando se utiliza o método da natureza das despesas, é útil, ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for utilizada a classificação funcional da despesa. No item 115, a expressão “benefícios a empregados” tem o mesmo significado dado na NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.

117. Quando a entidade distribuir dividendos ou outro item similar para os seus proprietários e possuir capital representado por ações, ela deve divulgar, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o valor de dividendos ou outro item similar distribuídos e reconhecidos como distribuições aos proprietários durante o período e o respectivo valor por ação.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

118. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstrando:

- (a) o resultado do período;
- (b) cada item de receita e de despesa do período que, conforme exigido por outras NBCs TSP, seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido e o total desses itens;

(c) o total de receitas e de despesas do período (calculados como a soma das alíneas (a) e (b)), demonstrando separadamente o valor total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o valor correspondente à participação de não controladores; e

(d) para cada componente do patrimônio líquido divulgado separadamente, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.

119. A entidade também deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, as seguintes informações:

(a) os valores das transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade, demonstrando separadamente as distribuições para os proprietários;

(b) o saldo de resultados acumulados no início do período e na data-base da demonstração e as alterações durante o período; e

(c) na medida em que componentes do patrimônio líquido são divulgados separadamente, a conciliação entre o valor contábil de cada componente do patrimônio líquido no início e no final do período, divulgando separadamente cada alteração.

120. As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas das demonstrações contábeis refletem o aumento ou a redução do patrimônio líquido durante o período.

121. A alteração total do patrimônio líquido durante um período representa o valor total do resultado desse período, adicionado a outras receitas e despesas reconhecidas diretamente como alterações no patrimônio líquido (sem passar pelo resultado do período), junto com qualquer contribuição dos proprietários e deduzindo-se as distribuições para os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade.

122. Contribuições dos proprietários e distribuições para os proprietários incluem transferências entre duas entidades que fazem parte da mesma entidade econômica (por exemplo, transferência de governo, atuando em sua qualidade de detentor de capital próprio, para departamento de governo). Contribuições dos proprietários, em sua qualidade de detentores de capital próprio, para entidades controladas devem ser reconhecidas como ajuste direto no patrimônio líquido da entidade controlada somente quando contribuições explicitamente

aumentam a participação residual na entidade controlada na forma de direitos sobre o patrimônio líquido.

123. Esta norma requer que todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período sejam incluídos no resultado, a menos que outra norma requeira outro procedimento. Outras normas requerem que alguns itens (tais como aumento ou redução por reavaliação e ganhos ou perdas decorrentes de ajustes específicos de conversão para moeda estrangeira) sejam reconhecidos diretamente como alteração no patrimônio líquido (sem transitar pelo resultado do período). Como é importante considerar todos os itens de receita e de despesa na avaliação das mudanças ocorridas na situação patrimonial da entidade entre duas datas das demonstrações contábeis, esta norma exige que a apresentação da demonstração das mutações do patrimônio líquido destaque o total das receitas e das despesas da entidade, incluindo aquelas que foram reconhecidas diretamente no patrimônio líquido.

124. Os ajustes retroativos e as republicações retroativas para corrigir erros devem ser registrados tendo como contrapartida o saldo de resultados acumulados, ou seja, corrigindo o saldo de resultados acumulados, exceto quando outra norma requerer ajustes retroativos em outro componente do patrimônio líquido. O item 118(d) requer a divulgação na demonstração das mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido, em separado do resultado divulgado, em separado das alterações nas políticas contábeis e em separado das correções de erro. Esses ajustes devem ser divulgados em cada período anterior e no início do período seguinte.

125. As exigências nos itens 118 e 119 podem ser cumpridas, utilizando-se o formato de colunas que concilia a abertura e o fechamento dos saldos de cada elemento da classe do patrimônio líquido. Uma alternativa consiste em apresentar apenas os itens descritos no item 118 na demonstração das mutações do patrimônio líquido. Segundo essa abordagem, os itens descritos no item 119 devem ser apresentados nas notas explicativas.

Demonstração dos fluxos de caixa

126. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis base para avaliar (a) a capacidade da

entidade para gerar caixa e seus equivalentes e (b) as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A NBC TSP 12 estabelece as exigências para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e divulgações relacionadas.

Notas explicativas

Estrutura

127. As notas explicativas devem:

(a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 132 a 139;

(b) divulgar a informação requerida pelas NBCs TSP que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa; e

(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.

128. As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item do balanço patrimonial, da demonstração do resultado, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e da demonstração dos fluxos de caixa deve ter referência cruzada entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e aquelas correspondentes apresentadas nas notas explicativas.

129. As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:

(a) declaração de conformidade com as NBCs TSP (ver item 28);

(b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 132);

(c) informação de suporte sobre itens apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa pela

mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados; e

(d) outras divulgações, incluindo:

(i) passivos contingentes (ver a NBC TSP 03) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade.

130. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser divulgada juntamente com a informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira informação se relacione com a demonstração do resultado e a última informação se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde for possível, deve ser mantida uma estrutura sistemática (padronizada) das notas explicativas.

131. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como componente separado das demonstrações contábeis.

Divulgação de políticas contábeis

132. A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:

(a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;

(b) o grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de qualquer outra norma; e

(c) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

133. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações

contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar a indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

134. Ao decidir se determinada política contábil específica deve, ou não, ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporciona aos usuários melhor compreensão da forma com que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na situação patrimonial. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre opções permitidas nas NBCs TSP. Um exemplo é a divulgação, pela entidade, da base de mensuração de suas propriedades para investimento, se pelo valor justo ou pelo modelo de custo (ver NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento). Algumas normas requerem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas que as normas permitem. Por exemplo, a NBC TSP 07 requer especificamente a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado. A NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos requer a divulgação se os custos de empréstimos foram lançados como despesa ou se foram capitalizados como parte do custo de ativos qualificáveis.

135. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários de suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que entidades do setor público divulguem suas políticas contábeis para reconhecimento das receitas de impostos, doações e outras formas de receitas de transações sem contraprestação em bens e serviços. Quando a entidade possui entidades com operações significativas no exterior ou possui transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que ela evidencie as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Quando combinações no setor público tiverem ocorrido, as políticas utilizadas para a mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e para a mensuração da participação dos acionistas não controladores devem ser divulgadas.

136. A política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os valores associados a períodos anteriores e ao corrente não sejam materiais. É também adequado divulgar cada política contábil significativa que não seja especifica-

mente exigida pelas NBCs TSP, mas que tenha sido selecionada e aplicada.

137. A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 140) que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.

138. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar, significativamente, os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

- (a) se ativos são propriedades para investimento;
- (b) se os acordos para o suprimento de produtos e/ ou serviços que envolvem a utilização de ativos são arrendamentos;
- (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e
- (d) se a essência da relação entre a entidade que elabora as demonstrações contábeis e outras entidades indica que essas outras entidades são controladas pela entidade que elabora as demonstrações contábeis.

139. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 137 são exigidas por outras normas. Por exemplo, a NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades exige que a entidade divulgue os julgamentos que realizou para determinar se exerce o controle sobre outra entidade. A NBC TSP 06 requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da propriedade mantida para venda no curso ordinário da atividade comercial, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.

Principais fontes de incerteza das estimativas

140. A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca (a) dos principais pressupostos relativos ao futuro e (b) de outras abordagens principais a respeito da incerteza das estimativas à

data das demonstrações contábeis, que tenham risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e de passivos durante o próximo período. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca:

- (a) da sua natureza; e
- (b) do seu valor contábil à data das demonstrações contábeis.

141. Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos sobre esses ativos e passivos ao término do período de reporte. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados, passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados, tais como obrigações de pensão. Essas estimativas envolvem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

142. Os principais pressupostos e outras principais abordagens a respeito de incerteza das estimativas, divulgados de acordo com o item 140, relacionam-se a estimativas cujos julgamentos requeridos são os mais difíceis, subjetivos ou complexos a serem exercidos pela administração. Na medida em que o número de variáveis e de pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, conseqüente e proporcionalmente, a probabilidade de ajuste material dos valores contábeis de ativos e de passivos.

143. As divulgações descritas no item 140 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa no próximo período contábil se, à data das demonstrações contábeis, os ativos e os passivos forem mensurados pelo valor justo com base em preços de mercado recentemente observados (os valores justos podem alterar-se materialmente no próximo período, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras abordagens a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis).

144. As divulgações descritas no item 140 são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza de estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos dessas divulgações são:

(a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;

(b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;

(c) a resolução esperada para uma incerteza e a variedade de desfechos possíveis ao longo do próximo período social em relação aos valores contábeis dos ativos e dos passivos impactados; e

(d) a explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza permaneça sem solução.

145. Não é necessária a divulgação de previsões ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 140.

146. Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas ao término do período de reporte. Nessas circunstâncias, a entidade deve divulgar, dentro do que for razoavelmente possível e com base no conhecimento existente, aqueles resultados que, no próximo período contábil, sejam diferentes dos pressupostos e poderiam requerer ajustes materiais nos valores contábeis dos ativos e passivos impactados. Em todos os casos, a entidade deve divulgar a natureza e o valor contábil do ativo ou do passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.

147. As divulgações descritas no item 137, acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, não se relacionam com a divulgação das principais fontes das incertezas das estimativas descritas no item 140.

148. A divulgação de alguns dos principais pressupostos que seria de outro modo exigida, de acordo com o que diz o item 140, é requerida por outras normas. Por exemplo, a NBC TSP 03 requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a eventos futuros que afetem determinadas classes de provisões. A NBC TSP 07 requer a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de itens reavaliados do ativo imobilizado.

Capital

148A. A entidade deve divulgar informação que possibilite aos usuários das demonstrações contábeis avaliar os objetivos, as políticas e os processos de gestão do capital dessa entidade.

148B. Para cumprir com o item 148A, a entidade deve evidenciar o seguinte:

(a) informação qualitativa sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar:

(i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;

(ii) se a entidade está sujeita a exigências de capital impostas externamente, a natureza dessas exigências e a forma como são integradas na gestão de capital; e

(iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;

(b) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de dívidas subordinadas) como parte do capital. Outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de *hedge* de fluxos de caixa);

(c) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) em relação ao período anterior;

(d) indicação do cumprimento, ou não, durante o período, das eventuais exigências de capital impostas externamente a que a entidade está ou esteve sujeita;

(e) caso a entidade não tenha atendido a essas exigências externas de capital, as consequências dessa não observância.

Essas informações devem se basear nas informações prestadas internamente pelo pessoal-chave da gestão da entidade.

148C. A entidade pode gerir o capital de várias formas e pode estar sujeita a diferentes exigências no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exerçam a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada das exigências de capital e da forma como ele é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita.

Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido

148D. No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (*put*) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na medida em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis):

(a) dados quantitativos sintéticos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;

(b) seus objetivos, políticas e processos de gestão de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando exigido a fazer pelos detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação ao período anterior;

(c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e

(d) informação sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado.

Outras divulgações

149. A entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) o montante de dividendos, ou outras distribuições similares, propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem publicadas e não reconhecido

como distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente; e

(b) a quantia de quaisquer dividendos preferenciais cumulativos, ou outras distribuições similares, não reconhecidos.

150. A entidade deve divulgar, caso não sejam divulgadas em outro lugar nas demonstrações contábeis, as seguintes informações:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição onde ela opera;

(b) a descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades;

(c) a referência à legislação relevante que rege as operações da entidade;

(d) o nome da entidade controladora e a entidade controladora da entidade econômica em última instância (onde for aplicável); e

(e) se é entidade com prazo de duração limitado, a informação sobre o tempo da sua duração.

151 e 152. (Eliminados).

153 a 155. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2019, a NBC T 16.6, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.133-2008, e sua alteração (R1), a NBC T 16.8, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.135-2008, a Resolução CFC n.º 1.268-2009 e os artigos 3º, 6º e 7º da Resolução CFC n.º 1.437-2013, publicadas no DOU, Seção 1, de 25-11-2008 e 31-10-2014, 25-11-2008, 21-12-2009 e 2-4-2013, respectivamente.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

APÊNDICE

Este apêndice acompanha, mas não faz parte desta norma.

Estrutura ilustrativa de demonstração contábil

- A1. Esta norma estabelece componentes das demonstrações contábeis e a estrutura mínima para evidenciação desses componentes no balanço patrimonial e na demonstração do resultado, assim como a estrutura mínima para a apresentação da demonstração das mutações do patrimônio líquido. Esta norma também descreve outros itens adicionais que podem ser apresentados na demonstração contábil ou nas notas explicativas. Este apêndice fornece exemplos simples das formas pelas quais as exigências desta norma podem ser aplicadas na apresentação do balanço patrimonial, da demonstração do resultado e da demonstração das mutações do patrimônio líquido. A ordem de apresentação e as descrições utilizadas para descrever cada linha de itens devem ser alteradas, quando necessário, com o objetivo de se obter uma apresentação satisfatória de cada uma das circunstâncias peculiares da entidade. Por exemplo, linhas de itens de entidade do setor público, como o departamento de defesa, provavelmente diferem significativamente daquelas do banco central.
- A2. O exemplo ilustrativo de balanço patrimonial apresenta uma maneira de segregar itens circulantes dos não circulantes. Outros formatos podem ser igualmente apropriados, desde que a distinção seja clara.
- A3. As demonstrações contábeis foram elaboradas para o governo nacional e a demonstração do resultado ilustra as funções das classificações do governo utilizadas nos seus relatórios (estatísticas) financeiros. Essas classificações funcionais provavelmente não têm aplicabilidade para todas as entidades do setor público. Outras entidades do setor público podem recorrer a esta norma para consultar exemplos com mais classificações funcionais genéricas.
- A4. Os exemplos não têm a intenção de ilustrar todos os aspectos das NBCs TSP. Também não abrangem o conjunto completo

das demonstrações contábeis, as quais também incluem a demonstração dos fluxos de caixa, o sumário das políticas contábeis significativas e outras notas explicativas.

Entidade do setor público – Demonstração das políticas contábeis (extrato)

Entidade objeto das demonstrações contábeis

Estas demonstrações contábeis são destinadas a entidades do setor público (governo nacional do País A). As demonstrações contábeis englobam a entidade objeto das demonstrações contábeis, conforme especificado na legislação pertinente (Lei de Finanças Públicas de 20XX), abrangendo:

- ministérios do governo central; e
- empresas estatais.

Base de elaboração das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis obedecem às NBCs TSP no que diz respeito ao regime de competência. A base de mensuração adotada é o custo histórico ajustado para a reavaliação de ativos.

As demonstrações contábeis têm sido elaboradas sob o pressuposto da continuidade e as políticas contábeis têm sido aplicadas consistentemente ao longo do período.

Entidade do Setor Público – Balanço Patrimonial		
Em 31 de dezembro de 20X2		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
ATIVO		
Ativos circulantes	X	X
Caixa e equivalentes de caixa	X	X
Valores a receber	X	X
Estoques	X	X
Adiantamentos	X	X
Outros ativos circulantes	X	X
Ativos não circulantes	X	X
Valores a receber	X	X
Investimentos em coligadas	X	X
Outros ativos financeiros	X	X
Infraestrutura, fábricas e equipamentos	X	X
Terrenos e edificações	X	X
Ativos intangíveis	X	X
Outros ativos não financeiros	X	X
Total do ativo	X	X
PASSIVO		
Passivos circulantes	X	X
Contas a pagar	X	X
Empréstimos de curto prazo a pagar	X	X
Parcela circulante de empréstimos de longo prazo a pagar	X	X
Provisões de curto prazo	X	X
Benefícios a empregados a pagar	X	X
Obrigações previdenciárias a pagar	X	X
Passivos não circulantes	X	X
Valores a pagar	X	X
Empréstimos de longo prazo a pagar	X	X
Provisões de longo prazo	X	X
Benefícios a empregados a pagar	X	X
Obrigações previdenciárias a pagar	X	X
Total do passivo	X	X
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital integralizado por outras entidades governamentais	X	X
Reservas	X	X
<i>Superávits (déficits) acumulados</i>	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
Total do Patrimônio Líquido	X	X
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	X	X

Entidade do Setor Público – Demonstração do Resultado		
do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X2		
(Ilustrando a classificação das despesas por função)		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
Receita		
Tributos	X	X
Taxas, multas, penalidades e licenças	X	X
Receitas de transações c/contraprestação	X	X
Transferências recebidas de outras entidades governamentais	X	X
Outras receitas	X	X
Total da receita	X	X
Despesa		
Serviços públicos gerais	(X)	(X)
Defesa	(X)	(X)
Ordem pública e segurança	(X)	(X)
Educação	(X)	(X)
Saúde	(X)	(X)
Assistência social	(X)	(X)
Habitação e comodidades para a comunidade	(X)	(X)
Recreação, cultura e religião	(X)	(X)
Assuntos econômicos	(X)	(X)
Proteção ambiental	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Despesas financeiras	(X)	(X)
Total da despesa	(X)	(X)
Resultado da Equivalência Patrimonial(*)	X	X
Superávit/déficit do período	X	X
Atribuível a:		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	X	X

(*) Isso significa que a parcela do *superávit* dos associados atribuível aos proprietários dos associados, ou seja, é o montante após os impostos e a participação dos associados não controladores.

Entidade do Setor Público – Demonstração do Resultado		
do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X2		
(Ilustrando a classificação das despesas por natureza)		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
Receita		
Tributos	X	X
Taxas, multas, penalidades e licenças	X	X
Receitas de transações c/ contraprestação	X	X
Transferências recebidas de outras entidades governamentais	X	X
Outras receitas	X	X
Total da receita	X	X
Despesa		
Remuneração, salários e benefícios a empregados	(X)	(X)
Subsídios e outras transferências concedidas	(X)	(X)
Suprimentos e itens consumíveis utilizados	(X)	(X)
Despesa de depreciação e amortização	(X)	(X)
Perda por redução ao valor recuperável de ativo imobilizado ^(*)	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Despesas financeiras	(X)	(X)
Total da despesa	(X)	(X)
Resultado da Equivalência Patrimonial	X	X
Superávit/déficit do período	X	X
Atribuível a:		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	X	X
<p>(*) Na demonstração do resultado na qual as despesas são classificadas por natureza, a perda por redução ao valor recuperável do ativo imobilizado é demonstrada como um item em linha separada. Por contraposição, se as despesas forem classificadas por função, a perda por redução ao valor recuperável é incluída nas funções relacionadas.</p>		

Entidade do Setor Público							
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido							
dos períodos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X1 e 20X2							
(em milhares de reais (R\$))							
	Atribuível aos proprietários da entidade controladora				Total	Atribuível aos acionistas não controladores	Total do Patrimônio Líquido
	Capital Integralizado	Outras Reservas ^(*)	Reserva Cambial	Superávits (déficits) acumulados			
Saldo em 31 de dezembro de 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Mudanças de políticas contábeis				(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo reapresentados	X	X	(X)	X	X	X	X
Mutações do patrimônio líquido em 20X1							
Ganhos na reavaliação de imobilizado		X			X	X	X
Perdas na reavaliação de investimentos		(X)			(X)	(X)	(X)
Diferenças de taxa de câmbio na conversão de operações estrangeiras				(X)	(X)	(X)	(X)
Receita líquida reconhecida diretamente no patrimônio líquido		X	(X)		X	X	X
Superávit do período				X	X	X	X
Total das receitas e das despesas reconhecidas no período		X	(X)	X	X	X	X

^(*) Outras Reservas são analisadas entre seus componentes, se materiais.

(em milhares de reais (R\$))	Atribuível aos proprietários da entidade controladora					Atribuível aos acionistas não controladores	Total do Patrimônio Líquido
	Capital Integralizado	Outras Reservas(*)	Reserva Cambial	Superávits (déficits) acumulados	Total		
Saldos em 31 de dezembro de 20X1 a transportar	X	X	(X)	X	X	X	X
Saldos em 31 de dezembro de 20X1 transportados	X	X	(X)	X	X	X	X
Mutações do patrimônio líquido em 20X2							
Perdas na reavaliação de imobilizado		(X)			(X)	(X)	(X)
Ganhos na reavaliação de investimentos		X			X	X	X
Diferenças de taxa de câmbio na conversão de operações estrangeiras			(X)		(X)	(X)	(X)
Receita líquida reconhecida diretamente no patrimônio líquido		X	(X)		X	X	X
Déficit do período				(X)	(X)	(X)	(X)
Total das receitas e das despesas reconhecidas no período		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldos em 31 de dezembro de 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

(*) Outras Reservas são analisadas entre seus componentes, se material.

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 12, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 2 – *Cash Flow Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 12 - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Sumário	Item
Objetivo	
Alcance	1 – 4
Benefícios da informação dos fluxos de caixa	5 – 7
Definições	8 – 17
Caixa e equivalentes de caixa	9 – 11
Entidade econômica	12 – 14
Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços	15 – 16
Patrimônio líquido	17
Apresentação da demonstração dos fluxos de caixa	18 – 26
Atividades operacionais	21 – 24
Atividades de investimento	25
Atividades de financiamento	26
Apresentação de fluxos de caixa das atividades operacionais	27 – 30
Apresentação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e de financiamento	31
Apresentação dos fluxos de caixa em base líquida	32 – 35
Fluxos de caixa em moeda estrangeira	36 – 39

Juros e dividendos ou distribuições similares	40 – 43
Tributos sobre o resultado	44 – 46
Investimento em controlada, em coligada e em empreendimento controlado em conjunto	47 – 48
Aquisição e venda de controlada e outras unidades operacionais	49 – 53
Transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa	54 – 55
Componente de caixa e equivalentes de caixa	56 – 58
Outras divulgações	59 – 64
Vigência	

Objetivo

A demonstração dos fluxos de caixa identifica (a) as origens dos fluxos de entradas de caixa, (b) os itens que geraram desembolsos de caixa durante o período das demonstrações contábeis, e (c) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis. Os fluxos de caixa da entidade são úteis para fornecer aos usuários das demonstrações contábeis informações para prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. A informação dos fluxos de caixa permite aos usuários avaliar como a entidade do setor público obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram utilizados. Ao tomar decisões econômicas quanto à alocação de recursos que dizem respeito à sustentabilidade das atividades da entidade, os usuários precisam compreender o efeito temporal e o grau de certeza dos fluxos de caixa. O objetivo desta norma é fornecer informações acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa da entidade por meio da demonstração dos fluxos de caixa que classifica os fluxos durante o período em fluxos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Alcance

1. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve elaborar a demonstração dos fluxos de caixa em conformidade com as exigências desta norma e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada período de apresentação.

2. Informações sobre fluxos de caixa podem ser úteis aos usuários das demonstrações contábeis da entidade ao (a) avaliar os fluxos de caixa da entidade, (b) avaliar a conformidade da entidade com a legislação e regulamentos (incluindo orçamentos aprovados, onde aplicável) e (c) tomar decisões entre prover recursos à entidade ou

transacionar com ela. Os usuários das demonstrações contábeis estão geralmente interessados em saber como a entidade gera e utiliza os recursos de caixa e equivalentes de caixa. Esse é o caso independentemente da natureza das atividades da entidade e mesmo que o caixa seja considerado como produto da entidade, como pode ser o caso de instituição financeira pública. As entidades necessitam de caixa essencialmente pelas mesmas razões, por mais diferentes que sejam as suas principais atividades geradoras de receita. Elas precisam de caixa para pagar pelos bens e serviços que consomem, para honrar os serviços da dívida e, em alguns casos, para reduzir o seu endividamento. Como consequência, esta norma exige que todas as entidades apresentem a demonstração dos fluxos de caixa.

3. Esta norma aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

4. (Não convergido).

Benefícios da informação dos fluxos de caixa

5. Informação sobre fluxos de caixa da entidade é útil ao auxiliar usuários a prever (a) futuras necessidades de caixa da entidade, (b) sua capacidade de gerar fluxos de caixa no futuro, e (c) sua capacidade de financiar mudanças no alcance e na natureza de suas atividades. A demonstração dos fluxos de caixa também proporciona meios pelos quais a administração da entidade pode demonstrar o cumprimento dos requisitos exigidos pelo processo de prestação de contas e responsabilização referentes às entradas e às saídas de caixa ocorridas durante o período a que se referem às demonstrações contábeis.

6. A demonstração dos fluxos de caixa, quando utilizada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, disponibiliza informações que permitem aos usuários avaliar as variações ocorridas no patrimônio líquido da entidade, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua capacidade para afetar os valores e momentos dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e oportunidades. A demonstração dos fluxos de caixa também melhora a comparabilidade dos relatórios de desempenho operacional de diferentes entidades porque elimina os efeitos decorrentes do uso de diferentes critérios contábeis para as mesmas transações e eventos.

7. Informações históricas dos fluxos de caixa são frequentemente utilizadas como elementos que irão compor indicadores do valor, do momento e do grau de certeza dos fluxos de caixa futuros. Também são úteis para verificar a exatidão das avaliações passadas dos fluxos de caixa futuros.

Definições

8. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em valor conhecido de caixa e que estão sujeitas a insignificante risco de mudança de valor.

Fluxos de caixa são as entradas e as saídas de caixa e de equivalentes de caixa.

Controle: a entidade controla outra entidade quando está exposta ou tem direitos a benefícios variáveis de seu envolvimento com a entidade controlada e tem a capacidade de afetar a natureza e o montante desses benefícios por meio de seu poder sobre essa entidade.

Atividades de financiamento são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento da entidade.

Atividades de investimento são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividades operacionais são as atividades da entidade que não as de investimento e de financiamento.

Data das demonstrações contábeis é a data do último dia do período ao qual as demonstrações contábeis se referem.

Caixa e equivalentes de caixa

9. Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros fins. Para que o investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele deve ser prontamente conversível em quantia conhecida de caixa e estar sujeito a risco insignificante de mudanças de valor. Portanto, o investimento normalmente se qualifica como equivalente de caixa somente quando tiver vencimento de curto prazo de, por exemplo, três me-

ses ou menos a partir da data de aquisição. Os investimentos em ações de outras entidades são excluídos dos equivalentes de caixa, a menos que sejam, essencialmente, equivalentes de caixa.

10. Empréstimos bancários são geralmente considerados como atividades de financiamento. Entretanto, saldos bancários negativos, decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas correntes garantidas que são liquidados em curto espaço de tempo compõem a gestão de caixa da entidade. Nessas circunstâncias, saldos bancários negativos são incluídos como componente de caixa e equivalentes de caixa. Uma característica desses acordos oferecidos pelos bancos é que frequentemente os saldos flutuam de devedor para credor.

11. Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa porque esses componentes são parte da gestão de caixa da entidade e não parte de suas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento do excesso de caixa em equivalentes de caixa.

Entidade econômica

12. O termo “entidade econômica” é utilizado nesta norma para definir, para fins de demonstrações contábeis, um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e quaisquer entidades controladas.

13. Outros termos algumas vezes utilizados para se referir a uma entidade econômica incluem entidade administrativa, entidade financeira, entidade consolidada e grupo.

14. A entidade econômica pode incluir entidades com objetivos direcionados a políticas sociais e objetivos comerciais. Por exemplo, a secretaria de habitação pode ser a entidade econômica que inclui entidades que fornecem habitação a valor igual ou inferior ao custo, bem como entidades que fornecem moradia com fins comerciais.

Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços

15. Os ativos fornecem meios para que as entidades alcancem seus objetivos. Os ativos que são utilizados para fornecer bens e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente fluxos de caixa líquidos positivos, são geralmente descritos

como aqueles que possuem potencial de serviços. Ativos que são utilizados para gerar fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que contêm benefícios econômicos futuros. Para abranger todos os propósitos dos ativos, esta norma utiliza o termo “benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” para descrever as características essenciais dos ativos.

16.(Não convergido).

Patrimônio líquido

17.Patrimônio líquido é o termo utilizado nesta norma para se referir à mensuração residual no balanço patrimonial (ativo menos passivo). O patrimônio líquido pode ser positivo ou negativo. Outros termos podem ser utilizados no lugar de patrimônio líquido, desde que seu significado esteja claro.

Apresentação da demonstração dos fluxos de caixa

18.A demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

19.A entidade deve apresentar seus fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento da forma que seja mais apropriada às suas atividades. A classificação por atividade proporciona informações que permitem aos usuários avaliar o impacto de tal atividade sobre a posição financeira da entidade e o montante de seu caixa e equivalentes de caixa. Essas informações podem ser utilizadas também para avaliar a relação entre essas atividades.

20.Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade. Por exemplo, quando o desembolso de caixa para pagamento de empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional, mas a parte do principal deve ser classificada como atividade de financiamento.

Atividades operacionais

21.O montante dos fluxos de caixa líquidos decorrentes das atividades operacionais é um indicador-chave da extensão na qual as operações da entidade são financiadas:

- (a) por meio de tributos (direta e indiretamente);
- (b) pelos destinatários dos bens e serviços oferecidos pela entidade.

O montante dos fluxos de caixa líquidos também auxilia ao demonstrar a condição da entidade de manter sua capacidade operacional, amortizar empréstimos, pagar dividendos ou distribuições similares e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento. Os fluxos de caixa operacionais consolidados do setor público em sentido amplo proporcionam uma indicação da medida do volume de recursos que o governo vem financiando suas atividades correntes por meio da tributação e outras cobranças. Informação sobre os componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos é útil, em conjunto com outras informações, para a projeção de futuros fluxos de caixa operacionais.

22. Os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais são basicamente derivados das principais atividades geradoras de caixa da entidade. São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades operacionais:

- (a) recebimentos de caixa decorrentes de impostos, taxas, contribuições e multas;
- (b) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- (c) recebimentos de caixa de concessões ou transferências e outras dotações ou autorizações orçamentárias realizadas pelo governo central e subnacionais ou outras entidades do setor público;
- (d) recebimentos de caixa decorrentes de *royalties*, honorários, comissões e outras receitas;
- (e) pagamentos em caixa a outras entidades do setor público para financiar suas operações (não inclui empréstimo);
- (f) pagamentos em caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
- (g) pagamentos em caixa a empregados ou em nome de empregados;
- (h) recebimentos de caixa de sinistros e outros benefícios da apólice; e pagamentos em caixa de prêmios, anuidades, em transações com seguradora;
- (i) pagamentos em caixa de tributos sobre o patrimônio ou a renda (quando aplicável) em relação a atividades operacionais;

(j) recebimentos e pagamentos em caixa de contratos mantidos para negociação imediata ou disponíveis para venda;

(k) recebimentos ou pagamentos em caixa decorrentes de operações descontinuadas; e

(l) recebimentos ou pagamentos em caixa decorrentes da solução de litígios.

Algumas transações, como a venda de ativo imobilizado, podem resultar em ganho ou perda que devem compor o resultado do período. Os fluxos de caixa relativos a tais transações são provenientes de atividades de investimento. Entretanto, pagamentos em caixa para construção ou aquisição de ativos mantidos para aluguel a terceiros e depois mantidos para venda, conforme descrito no item 83A da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado são fluxos de caixa provenientes das atividades operacionais. Os recebimentos de caixa referentes a aluguéis e vendas desses ativos também são considerados fluxos de caixa das atividades operacionais.

23. A entidade pode manter títulos e empréstimos para fins de negociação imediata ou futura, os quais, nesses casos, são semelhantes a estoques adquiridos especificamente para revenda. Dessa forma, os fluxos de caixa decorrentes da compra e venda desses títulos devem ser classificados como atividades operacionais. Da mesma forma, as antecipações de caixa e os empréstimos feitos por instituições financeiras públicas devem ser comumente classificados como atividades operacionais, uma vez que se referem à principal atividade geradora de caixa dessas entidades.

24. Em alguns casos, os governos ou outras entidades do setor público destinam recursos para financiar operações da entidade sem efetuar a distinção precisa da destinação desses recursos entre atividades ordinárias, capital de giro e capital integralizado. Quando a entidade não é capaz de identificar separadamente esses recursos entre atividades ordinárias, capital de giro e capital integralizado, eles devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais e esse fato deve ser divulgado nas notas explicativas das demonstrações contábeis.

Atividades de investimento

25. A divulgação em separado dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento é importante porque tais fluxos de caixa

representam a extensão em que as saídas de caixa são realizadas com a finalidade de contribuir para a futura prestação de serviços pela entidade. Somente saídas de caixa que resultam em ativo reconhecido nas demonstrações contábeis são passíveis de classificação como atividades de investimento. São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades de investimento:

(a) pagamentos em caixa para aquisição de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo. Esses pagamentos incluem os custos de desenvolvimento ativados e ativos imobilizados de construção própria;

(b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;

(c) pagamentos para aquisição de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações em empreendimentos controlados em conjunto (exceto aqueles pagamentos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou aqueles mantidos para negociação imediata ou disponível para venda);

(d) recebimentos de caixa provenientes da venda de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações em empreendimentos controlados em conjunto (exceto aqueles recebimentos referentes aos títulos considerados como equivalentes de caixa e aqueles mantidos para negociação imediata ou disponível para venda);

(e) adiantamentos em caixa e empréstimos concedidos a terceiros (exceto aqueles adiantamentos e empréstimos feitos por instituição financeira pública);

(f) recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos concedidos por instituição financeira pública);

(g) pagamentos em caixa por contratos futuros, a termo, de opção e *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou disponível para venda ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e

(h) recebimentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opção e *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou disponível para venda ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Quando o contrato for contabilizado como *hedge* de posição identificável, os fluxos de caixa do contrato devem ser classificados do

mesmo modo como foram classificados os fluxos de caixa da posição que estiver sendo protegida.

Atividades de financiamento

26.A divulgação separada dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento é importante por ser útil na previsão de exigências de fluxos futuros de caixa por parte dos provedores de capital à entidade. São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades de financiamento:

(a) caixa recebido proveniente da emissão de debêntures, empréstimos contraídos, notas promissórias, títulos e valores, hipotecas e outros empréstimos contraídos de curto e de longo prazos;

(b) amortização de empréstimos e financiamentos que foram contraídos; e

(c) pagamentos em caixa por arrendatário, para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil financeiro.

Apresentação de fluxos de caixa das atividades operacionais

27.A entidade deve apresentar a demonstração dos fluxos de caixa das atividades operacionais, utilizando, alternativamente:

(a) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são informadas; ou

(b) o método indireto, segundo o qual o resultado do período é ajustado pelos efeitos de transações que não envolvam caixa, pelos efeitos de quaisquer diferimentos ou apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos em caixa operacionais passados ou futuros e pelos efeitos de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

28.As entidades são incentivadas a divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais utilizando o método direto. Esse método proporciona informações que (a) podem ser úteis na estimativa de fluxos de caixa futuros e (b) não estão disponíveis no método indireto. Por meio do método direto a informação sobre as principais classes de recebimentos e pagamentos brutos de caixa podem ser obtidas, alternativamente:

(a) por meio dos registros contábeis da entidade; ou

(b) pelo ajuste das receitas operacionais, despesas operacionais (as instituições financeiras públicas devem considerar as receitas de juros e as similares e as despesas com juros e encargos similares) e outros itens da demonstração do resultado, referentes a:

(i) variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

(ii) outros itens que não envolvam caixa; e

(iii) outros itens tratados como fluxos de caixa advindos das atividades de investimento e de financiamento.

29. Entidades que elaboram e apresentam fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais, utilizando o método direto, são incentivadas também a apresentar a conciliação do resultado das suas atividades usuais com o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais. Essa conciliação deve ser apresentada como parte da demonstração dos fluxos de caixa ou nas notas explicativas das demonstrações contábeis.

30. De acordo com o método indireto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando o resultado das atividades usuais da entidade em relação aos efeitos de:

(a) variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

(b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos, ganhos e perdas em moedas estrangeiras não realizados, resultados não distribuídos decorrentes de participações em entidades e participação de não controladores; e

(c) todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

(d) (eliminada).

Apresentação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e de financiamento

31. A entidade deve apresentar, separadamente, as principais classes de recebimentos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento, exceto quando os fluxos de caixa, nas condições descritas nos itens 32 e 35, forem apresentados em base líquida.

Apresentação dos fluxos de caixa em base líquida

32. Os fluxos de caixa decorrentes das seguintes atividades operacionais, de investimento e de financiamento podem ser apresentados em base líquida:

(a) recebimentos e pagamentos em caixa em favor ou em nome de clientes, contribuintes ou beneficiários, quando os fluxos de caixa refletirem mais as atividades dessas partes do que as da própria entidade; e

(b) recebimentos e pagamentos em caixa para itens cujo giro seja rápido, os montantes sejam significativos e os vencimentos sejam de curto prazo.

33. O item 32(a) se refere, exclusivamente, a transações cujos saldos de caixa resultantes são controlados pela entidade que apresenta as demonstrações contábeis. Exemplos de tais recebimentos e pagamentos incluem:

(a) a arrecadação de tributos executada por um nível de governo em favor de outro nível de governo, não incluindo tributos arrecadados pelo governo para seu uso próprio como parte de dispositivo normativo de repartição tributária;

(b) movimentação (depósitos e saques) em contas de depósitos à vista em instituição financeira pública;

(c) fundos mantidos para clientes por entidade de fundos de investimento ou de *truste*; e

(d) aluguéis cobrados em nome de terceiros e pagos inteiramente aos proprietários do bem alugado.

34. Exemplos de recebimentos e pagamentos referentes ao item 32(b) são adiantamentos destinados a, e reembolso de:

(a) compra e venda de investimentos; e

(b) outros empréstimos tomados a curto prazo, como, por exemplo, os que têm vencimento em três meses ou menos contados a partir da respectiva contratação.

35. Os fluxos de caixa decorrentes de cada uma das seguintes atividades de instituição financeira pública podem ser apresentados em base líquida:

(a) recebimentos e pagamentos em caixa pela aplicação e resgate de depósitos a prazo fixo;

(b) alocação de depósitos efetuados por meio da retirada de recursos de outras instituições financeiras; e

(c) adiantamentos e empréstimos de caixa concedidos a clientes e a amortização desses adiantamentos e empréstimos.

Fluxos de caixa em moeda estrangeira

36. Os fluxos de caixa decorrentes de transações em moeda estrangeira devem ser registrados na moeda funcional da entidade, convertendo-se o valor em moeda estrangeira à taxa cambial na data da ocorrência do fluxo de caixa.

37. Os fluxos de caixa de entidade controlada no exterior devem ser convertidos pela aplicação das taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira observadas na data da ocorrência dos fluxos de caixa.

38. (Não convergido).

39. Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras não são fluxos de caixa. Todavia, o efeito das mudanças nas taxas cambiais sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa, a fim de conciliar o caixa e equivalentes de caixa no começo e no fim do período. Esse valor deve ser apresentado separadamente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se existirem, caso tais fluxos de caixa tenham sido convertidos e registrados com base nas taxas de câmbio do fim do período.

Juros e dividendos ou distribuições similares

40. Os fluxos de caixa referentes a juros, dividendos ou distribuições similares recebidos e pagos devem ser apresentados separadamente. Cada um deles deve ser classificado de maneira consistente, de período a período, como atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.

41. O valor total dos juros pagos durante o período deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa, quer tenha sido reco-

nhecido como despesa na demonstração do resultado, quer tenha sido capitalizado, de acordo com o tratamento alternativo permitido pela NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos.

42. Os juros pagos e recebidos e os dividendos ou distribuições similares recebidos são comumente classificados como fluxos de caixa operacionais em instituições financeiras públicas. Todavia, não há consenso sobre a classificação desses fluxos de caixa para os outros tipos de entidades. Os juros pagos e recebidos e os dividendos ou distribuições similares recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais, porque eles entram na determinação do resultado. Alternativamente, podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento, respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou de retorno sobre investimentos.

43. Os dividendos ou distribuições similares pagos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento porque são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, podem ser classificados como componente dos fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais, a fim de auxiliar os usuários a determinar a capacidade de a entidade pagar dividendos utilizando os fluxos de caixa operacionais.

Tributos sobre o resultado

44. Os fluxos de caixa referentes aos tributos incidentes sobre o resultado devem ser apresentados separadamente e classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, a menos que possam ser especificamente identificados como atividades de financiamento e de investimento.

45. Entidades do setor público normalmente são isentas de tributos sobre o resultado. Todavia, algumas entidades do setor público podem operar sob regime de equivalência tributária, nos quais os tributos são cobrados da mesma forma daqueles de entidades do setor privado.

46. Os tributos incidentes sobre o resultado decorrem de transações que originam fluxos de caixa que são classificados como ativida-

des operacionais, de investimento ou de financiamento na demonstração dos fluxos de caixa. Embora a despesa com esses tributos possa ser prontamente identificável com as atividades de investimento ou de financiamento, torna-se, às vezes, impraticável identificar os respectivos fluxos de caixa dos tributos, que podem, também, ocorrer em período diferente dos fluxos de caixa da transação subjacente. Portanto, os tributos pagos devem ser comumente classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais. Todavia, quando for praticável identificar o fluxo de caixa dos tributos com uma determinada transação, da qual resultem fluxos de caixa que sejam classificados como atividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa dos tributos deve ser classificado como atividade de investimento ou de financiamento, conforme apropriado. Quando os fluxos de caixa dos tributos forem alocados em mais de uma classe de atividade, o valor total dos tributos pagos no período também deve ser divulgado.

Investimento em controlada, em coligada e em empreendimento controlado em conjunto

47. Quando a contabilização de investimento em controlada, em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto basear-se no método da equivalência patrimonial ou no método de custo, a entidade investidora fica limitada a apresentar, na demonstração dos fluxos de caixa, os fluxos de caixa entre a própria entidade investidora e a investida, representados, por exemplo, por dividendos ou distribuições similares e por adiantamentos.

48. A entidade que apresente suas participações em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, utilizando o método da equivalência patrimonial, deve incluir, em sua demonstração dos fluxos de caixa, os fluxos referentes a esses investimentos e as distribuições e outros pagamentos ou recebimentos entre a entidade e a coligada ou empreendimento controlado em conjunto.

Aquisição e venda de controlada e outras unidades operacionais

49. Os fluxos de caixa agregados decorrentes da aquisição e da alienação de entidades controladas ou outras unidades operacionais

devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

50. A entidade deve divulgar, de modo agregado, com relação tanto à aquisição quanto à venda das entidades controladas ou outras unidades operacionais durante o período, cada um dos seguintes itens:

(a) o valor total pago para aquisição ou o valor total recebido na venda;

(b) a parcela do valor total da compra ou da venda que foi paga ou recebida exclusivamente por meio de caixa e equivalentes de caixa;

(c) o montante de caixa e equivalentes de caixa de entidade controlada ou de outra unidade operacional adquirida ou vendida; e

(d) o montante dos ativos e passivos, exceto caixa e equivalentes de caixa, reconhecidos pela entidade controlada ou por outra unidade operacional adquirida ou vendida, resumido pelas principais classificações.

50A. A entidade de investimento, conforme definido pela NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, não precisa aplicar os itens 50(c) ou 50(d) ao investimento em controlada que deva ser mensurado ao valor justo por meio do resultado. A entidade controladora que não seja ela própria entidade de investimento não precisa aplicar os itens 50(c) ou 50(d) ao investimento em entidade de investimento controlada na medida em que o investimento seja mensurado pelo valor justo por meio do resultado.

51. A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa resultantes da aquisição ou da venda de entidades controladas ou de outras unidades operacionais, em linhas específicas da demonstração, juntamente com a apresentação separada dos montantes dos ativos e passivos adquiridos ou alienados, possibilita a distinção desses fluxos de caixa daqueles decorrentes de outras atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa decorrentes da venda não devem ser deduzidos dos efeitos decorrentes da aquisição.

52. O montante consolidado pago (quando houver mais pagamentos que recebimentos) ou recebido (quando houver mais recebimentos do que pagamentos) como aquisição ou venda deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa como valor líquido de caixa e equivalentes de caixa resultante da aquisição ou da alienação.

52A. Os fluxos de caixa decorrentes de mudanças no percentual de participação em controlada, que não resultem em perda do controle, devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades de financiamento, a menos que a controlada seja detida por entidade de investimento, conforme definido na NBC TSP 17, ou por meio de entidade de investimento controlada e deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado.

52B. As mudanças no percentual de participação em entidade controlada que não resultem na perda de controle, tais como compras ou vendas subsequentes de instrumentos patrimoniais da entidade controlada pela entidade controladora, devem ser tratadas contabilmente como transações patrimoniais (ver NBC TSP 17), a menos que a entidade controlada seja detida por entidade de investimento, ou por meio de entidade de investimento controlada e deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado. Portanto, os fluxos de caixa resultantes devem ser classificados da mesma forma que outras transações, conforme descrito no item 26.

53. Os ativos e os passivos, exceto os de caixa ou equivalentes de caixa, da entidade controlada ou outra unidade operacional adquirida ou alienada somente devem ser divulgados quando a entidade controlada ou a unidade operacional tiver reconhecido previamente esses ativos ou passivos. Por exemplo, quando a entidade do setor público que elabora demonstrações contábeis sob o regime de caixa é adquirida por outra entidade do setor público, a adquirente não precisa apresentar os ativos e os passivos (exceto caixa e equivalentes de caixa) da entidade adquirida uma vez que aquela entidade não teria reconhecido ativos e passivos que não sejam caixa e equivalentes de caixa.

Transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa

54. Transações de investimento e de financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de investimento e de financiamento.

55. Muitas atividades de investimento e de financiamento não impactam diretamente os fluxos de caixa correntes, embora afetem a

estrutura de capital e de ativos da entidade. A não inclusão dessas transações que não envolvem caixa na demonstração dos fluxos de caixa é consistente com o objetivo dessa demonstração, visto que tais itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. São exemplos de transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa:

(a) a aquisição de ativos por meio da troca de ativos, por meio da assunção direta do respectivo passivo ou ainda por meio de arrendamento financeiro; e

(b) a conversão de dívida com terceiros em patrimônio líquido.

Componente de caixa e equivalentes de caixa

56. A entidade deve divulgar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve apresentar a conciliação dos valores em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens apresentados no balanço patrimonial.

57. Em função da variedade de práticas de gestão de caixa e de produtos bancários e com vistas a atender para a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade deve divulgar a política que adota na determinação da composição do caixa e equivalentes de caixa.

58. (Não convergido).

Outras divulgações

59. A entidade deve divulgar, juntamente com comentário da administração em nota explicativa, os valores significativos de saldos de caixa e equivalentes de caixa que não estejam disponíveis para uso pela entidade econômica.

60. Existem diversas circunstâncias em que os saldos de caixa e equivalentes de caixa da entidade não estão disponíveis para uso pela entidade econômica. Entre os exemplos, estão saldos de caixa e equivalentes de caixa em poder de entidade controlada que opere em país no qual se apliquem controles cambiais ou outras restrições legais que impeçam o uso geral dos saldos pela entidade controladora ou outras entidades controladas.

61. Informações adicionais podem ser importantes para que os usuários entendam a posição financeira e a liquidez da entidade. A divulgação de tais informações, juntamente com as respectivas descrições contidas em notas explicativas, é recomendada e pode incluir:

(a) o montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer a compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito; e

(b) (eliminada);

(c) o montante e a natureza de saldos de caixa não disponíveis.

62. Quando recursos ou alocações orçamentárias são elaborados sob o regime de caixa, a demonstração dos fluxos de caixa pode auxiliar os usuários a compreender a relação entre as atividades ou os programas da entidade e a informação orçamentária do governo. Consulte a NBC TSP 11 e a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis para mais informações sobre a comparação dos valores orçados e realizados.

63 a 64. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 13, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 13 – APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 6
Definições	7 – 13
Orçamento aprovado	8 – 10
Orçamento original e final	11 – 12
Valor realizado	13
Apresentação da comparação entre os valores orçados e os realizados	14 – 38
Apresentação e divulgação	21 – 24
Nível de agregação	25 – 28
Alteração do orçamento original em relação ao orçamento final	29 – 30
Base comparável	31 – 36
Orçamento plurianual	37 – 38
Divulgação nas notas explicativas acerca do regime, do período e do alcance do	39 – 46

orçamento	
Conciliação dos valores realizados em base comparável com os valores das demonstrações contábeis	47 – 55
Vigência	

Objetivo

1. Esta norma exige a comparação dos valores orçados com os valores realizados decorrentes da execução do orçamento, a ser incluída nas demonstrações contábeis das entidades que publicam seu orçamento aprovado, obrigatória ou voluntariamente e, em razão disto, submetem-se à prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Esta norma também exige a divulgação das razões das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados. O atendimento das exigências desta norma deve garantir que as entidades do setor público cumpram suas obrigações de prestação de contas e responsabilização e aprimorem a transparência das suas demonstrações contábeis pela apresentação (a) da conformidade com o orçamento aprovado, quando tenham a obrigatoriedade de publicá-lo; e (b) no caso em que o orçamento e as demonstrações contábeis forem elaborados sob o mesmo regime, o desempenho da entidade no sentido de alcançar os resultados orçados.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta as demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma.

3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

3A. Esta norma também se aplica às entidades paraestatais que, por força de determinação de órgão fiscalizador, esteja obrigada a observar as NBCs TSP.

4 e 5. (Não convergidos).

6. Em alguns casos, os orçamentos aprovados devem abranger todas as atividades controladas por entidade do setor público. Em outros, orçamentos aprovados separadamente podem ser, obrigatoriamente, publicados quando abrangerem determinadas atividades, gru-

pos de atividades ou entidades incluídas nas demonstrações contábeis de governo ou de outras entidades do setor público. Isso pode ocorrer (a) quando, por exemplo, as demonstrações contábeis do governo abrangerem entidades governamentais ou programas que têm autonomia operacional e elaboram seus próprios orçamentos, ou (b) quando o orçamento é elaborado somente para o Setor Governo Geral (*) no caso da consolidação do governo como um todo. Esta norma se aplica a todas as entidades que publicam seus orçamentos aprovados ou seus componentes e apresentam as demonstrações contábeis.

(*) Setor Governo Geral é um conceito oriundo das normas relacionadas a estatísticas de finanças públicas que representa a agregação de (a) todas as unidades de governo federal, estadual e municipal, (b) fundos de seguridade social em cada nível de governo e (c) instituições não comerciais e sem fins lucrativos controladas por unidades de governo.

Definições

7. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Regime contábil refere-se ao regime de competência ou de caixa.

Orçamento anual significa o orçamento aprovado para um ano. Não inclui estimativas futuras ou projeções divulgadas para períodos além daquele a que se refere o orçamento.

Dotação orçamentária é a autorização concedida pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante para alocar recursos para os fins por eles especificados.

Orçamento aprovado corresponde à autorização para realização de despesa oriunda de lei ou outro instrumento que contenha decisões relacionadas à alocação das receitas orçamentárias estimadas relativas a determinado período.

Regime orçamentário refere-se ao regime adotado no orçamento (de competência, de caixa ou outro) que foi aprovado pelo Poder Legislativo ou outra autoridade com prerrogativa semelhante.

Base comparável significa os valores realizados apresentados sob o mesmo regime, mesma base de classificação, para as mesmas entidades e para o mesmo período para o qual o orçamento foi aprovado.

Orçamento final é o orçamento original ajustado por todas as reservas, transferências, alocações, créditos adicionais e outras mudanças autorizadas pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante, aplicáveis ao período a que se refere o orçamento.

Orçamento plurianual é o orçamento aprovado para período maior do que um ano. Não inclui a publicação de estimativas ou projeções futuras para períodos posteriores ao período a que se refere o orçamento.

Orçamento original é o orçamento inicialmente aprovado para o período a que se refere.

Orçamento aprovado

8. O orçamento aprovado, conforme definição desta norma, apresenta as receitas estimadas para o período orçamentário anual ou plurianual, com base nos planos atuais e nas condições econômicas previstas durante o referido período orçamentário, e as despesas aprovadas pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante. O orçamento aprovado não é somente uma projeção ou uma estimativa com base em premissas sobre eventos futuros e possíveis ações de gerenciamento que não são necessariamente esperados que aconteçam. Da mesma forma, o orçamento aprovado difere da informação financeira prospectiva, que pode ser na forma de previsão, de projeção ou da combinação de ambos, como, por exemplo, a previsão para um ano mais a projeção para cinco anos.

9. Os orçamentos podem ser dispostos em lei como parte do processo de aprovação. Em alguns casos, a aprovação pode ser realizada sem que o orçamento se torne lei. Qualquer que seja o processo de aprovação, a característica essencial dos orçamentos aprovados é que a prerrogativa para alocar recursos do tesouro do governo ou outro órgão similar para os fins acordados e identificados é concedida pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante. O orçamento aprovado estabelece a autorização para realizar despesas específicas. A autorização de despesa é geralmente considerada o limite legal no qual a entidade deve operar. Em alguns casos, o orçamento aprovado pelo qual a entidade deve prestar contas e ser responsabilizada pode ser o orçamento original e, em outros, o orçamento final.

10. Caso o orçamento não seja aprovado anteriormente ao início do período a que se refere, o orçamento original é o primeiro que for aprovado para ser executado naquele ano.

Orçamento original e final

11. O orçamento original pode incluir dotações residuais advindas de anos anteriores por força de lei.

12. Créditos adicionais podem ser necessários quando o orçamento original não previu despesas, tais como as decorrentes de guerras ou desastres naturais. Além disso, pode haver queda nas receitas orçamentárias durante o período e alterações orçamentárias podem ser necessárias para adaptar as alterações na priorização de financiamento durante o período. Conseqüentemente, os recursos alocados à entidade ou atividade podem ter que ser ajustados em relação ao valor originalmente orçado para o período a fim de se manter a disciplina fiscal. O orçamento final inclui todas as alterações autorizadas.

Valor realizado

13. Esta norma utiliza o termo “realizado” ou “montante realizado” para descrever os valores resultantes da execução orçamentária. Em alguns casos, “resultado da execução do orçamento”, “execução do orçamento” ou termos similares podem ser utilizados com o mesmo significado que “realizado” ou “montante realizado”.

Apresentação da comparação entre os valores orçados e os realizados

14. Conforme as exigências do item 21, a entidade deve apresentar a comparação dos valores orçados para os quais a entidade deve prestar contas e ser responsabilizada com os valores realizados na forma de demonstração contábil adicional ou como colunas adicionais nas demonstrações contábeis apresentadas de acordo com as NBCs TSP. A comparação dos valores realizados com os orçados deve apresentar separadamente para cada nível de supervisão:

- (a) os valores referentes aos orçamentos original e final;
- (b) os valores realizados em base comparável; e
- (c) por intermédio de divulgação em nota, a explicação das diferenças materiais entre o orçamento pelo qual a entidade é responsável e os valores realizados, a menos que tal explicação seja incluída em outros documentos públicos emitidos em conjunto com as demonstra-

ções contábeis, e a referência cruzada sobre esses documentos seja apresentada nas notas explicativas.

15. A apresentação nas demonstrações contábeis dos valores referentes aos orçamentos original e final e os realizados em base comparável com o orçamento que foi publicado deve cumprir o ciclo de prestação de contas e responsabilização ao permitir que os usuários das demonstrações contábeis identifiquem se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado. Diferenças entre os valores realizados e os orçados, sejam do orçamento original ou do final (sempre referidas como “variação” pela contabilidade), também devem ser apresentadas nas demonstrações contábeis para garantir a integridade da informação.

16. A explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados auxilia os usuários a entenderem as razões para as diferenças materiais do orçamento aprovado pelo qual a entidade submete-se à prestação de contas e responsabilização.

17. A entidade pode publicar, obrigatória ou voluntariamente, seu orçamento original, seu orçamento final ou ambos. Nas circunstâncias em que a publicação de ambos os orçamentos for obrigatória, a legislação deve fornecer orientação em relação aos casos em que a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os constantes dos orçamentos originais ou finais é obrigatória, conforme o item 14(c). Na ausência desse tipo de orientação, as diferenças materiais podem ser obtidas com referência, por exemplo, (a) às diferenças entre o orçamento original e o realizado de modo a permitir a análise do desempenho em relação ao orçamento original; ou (b) às diferenças entre o orçamento final e o realizado, de modo a permitir a análise em relação à observância do orçamento final.

18. Em muitos casos, os valores do orçamento final e do realizado são os mesmos. Isso porque a execução orçamentária é monitorada durante o período e o orçamento original é progressivamente revisado para refletir mudanças nas condições, circunstâncias e fatos ocorridos durante o período. O item 29 exige a divulgação da explicação das razões para as alterações entre o orçamento original e o orçamento final. Tais divulgações, em conjunto com as divulgações exigidas pelo item 14, devem garantir que as entidades que publicam o seu orça-

mento aprovado sejam responsáveis pelo seu desempenho em face da relevância e da conformidade com o orçamento aprovado.

19. A análise e a discussão sobre a gestão, a revisão das operações ou outros relatórios públicos que fornecem comentários acerca do desempenho e do alcance dos objetivos da entidade durante o período, incluindo explicações de quaisquer diferenças materiais em relação aos valores orçados, são frequentemente emitidos juntamente com as demonstrações contábeis. De acordo com o item 14(c), a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados deve ser incluída nas notas explicativas às demonstrações contábeis, a menos que (a) seja incluída em outros documentos ou relatórios públicos emitidos conjuntamente com as demonstrações contábeis, e (b) as notas explicativas às demonstrações contábeis identifiquem os relatórios e os documentos nos quais a explicação pode ser encontrada.

20. Quando os orçamentos aprovados são publicados para algumas das entidades ou atividades abrangidas nas demonstrações contábeis, as exigências do item 14 devem ser aplicadas somente para as entidades ou atividades contempladas no orçamento aprovado. Isso significa que quando, por exemplo, o orçamento for elaborado somente para o Setor Governo Geral (ver definição no item 6) nas informações consolidadas do governo como um todo, as divulgações exigidas pelo item 14 devem ser realizadas somente em relação a ele.

Apresentação e divulgação

21. A entidade deve apresentar a comparação do orçamento com os valores realizados por meio de colunas adicionais nas demonstrações contábeis somente quando as demonstrações e o orçamento são elaborados em base comparável.

22. As comparações dos orçamentos e dos valores realizados podem ser apresentadas em demonstrações contábeis adicionais (demonstração das informações orçamentárias ou demonstração com finalidade semelhante) incluídas no conjunto completo das demonstrações contábeis, conforme especificado na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Alternativamente, quando as demonstrações contábeis e o orçamento são elaborados em base comparável, isto é, os valores realizados são apresentados sob o mesmo

regime, mesma base de classificação, para as mesmas entidades e para o mesmo período para o qual o orçamento foi aprovado, colunas adicionais podem ser acrescentadas às demonstrações contábeis existentes apresentadas em conformidade com as NBCs TSP. As colunas adicionais devem identificar os valores orçamentários originais e finais e, se a entidade assim escolher, as diferenças entre os valores orçados e os realizados.

23. Quando o orçamento e as demonstrações contábeis não são elaborados em base comparável, demonstração das informações orçamentárias adicional deve ser apresentada. Nesses casos, para garantir que os usuários interpretem adequadamente a informação contábil que é elaborada em bases diferentes, as demonstrações contábeis podem esclarecer que o orçamento e os regimes de contabilização diferem e que a demonstração das informações orçamentárias é elaborada na mesma base utilizada para o orçamento.

24. Quando os orçamentos são elaborados com base no regime de competência e abrangem todas as demonstrações contábeis, colunas adicionais de orçamento podem ser adicionadas a todas as demonstrações contábeis exigidas pelas NBCs TSP. Em alguns casos, os orçamentos elaborados com base no regime de competência podem ser apresentados sob a forma de algumas das demonstrações contábeis que compreendem o conjunto total das demonstrações contábeis, conforme especificado pelas NBCs TSP, como, por exemplo, o orçamento pode ser apresentado como demonstração do resultado ou como demonstração dos fluxos de caixa, com informação adicional fornecida em quadros adicionais. Nesses casos, as colunas adicionais referentes ao orçamento podem ser incluídas nas demonstrações contábeis, as quais também são adotadas para a apresentação do orçamento.

Nível de agregação

25. A documentação referente aos orçamentos pode oferecer detalhes sobre as atividades, programas ou entidades. Esses detalhes são frequentemente agregados em classes amplas de acordo com a estrutura do orçamento, classificações orçamentárias ou rubricas orçamentárias para a apresentação e aprovação pelo Legislativo ou outra autoridade com prerrogativa semelhante. A divulgação dos valores orçados e realizados consistente com essas classes e rubricas orçamentárias

devem garantir que as comparações sejam feitas ao nível de supervisão identificado nos documentos orçamentários.

26.(Não convergido).

27. Em alguns casos, a informação contábil detalhada incluída nos orçamentos aprovados pode ser agregada com a finalidade de apresentação nas demonstrações contábeis em conformidade com as exigências desta norma. Essa agregação pode ser necessária para evitar o excesso de informação e para refletir os níveis relevantes de supervisão do Legislativo ou de outra autoridade com prerrogativa semelhante. Determinar o nível de agregação envolve julgamento profissional sendo que tal julgamento deve ser aplicado no contexto do objetivo desta norma e nas características qualitativas da informação contábil, conforme o disposto na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

28. A informação orçamentária adicional, incluindo informação sobre o desempenho dos serviços prestados, deve ser apresentada em outros documentos que não correspondam às demonstrações contábeis. Incentiva-se a referência cruzada nas demonstrações contábeis para tais documentos, especialmente para vincular os dados orçados e realizados aos dados orçamentários não financeiros e ao desempenho dos serviços prestados.

Alteração do orçamento original em relação ao orçamento final

29. A entidade deve apresentar explicação se as alterações entre o orçamento original e o orçamento final ocorreram em consequência das alterações do orçamento ou de outros fatores, da seguinte forma:

(a) por meio da divulgação em notas explicativas às demonstrações contábeis; ou

(b) em relatório emitido anteriormente, simultaneamente, ou em conjunto com as demonstrações contábeis, sobre o qual referência cruzada deve ser incluída nas notas explicativas às demonstrações.

30. O orçamento final inclui todas as alterações aprovadas pelo Legislativo ou outro órgão ou entidade designado para revisar o orçamento original. De acordo com as exigências desta norma, a entidade do setor público deve incluir nas notas explicativas às demonstrações

contábeis ou em relatório emitido anteriormente, simultaneamente, ou em conjunto com as demonstrações contábeis, a explicação das alterações entre o orçamento original e o orçamento final. Tal explicação deve informar se, por exemplo, as alterações decorrem de alteração das rubricas orçamentárias do orçamento original ou de outros fatores, tais como alterações nos parâmetros orçamentários gerais, incluindo alterações da política governamental. Tais divulgações são frequentemente realizadas na análise ou na discussão sobre a gestão ou relatório similar sobre as operações divulgadas conjuntamente, mas não como parte integrante das demonstrações contábeis. Tais divulgações devem também ser incluídas nos relatórios do resultado da execução do orçamento emitido pelas entidades do setor público para divulgar a execução orçamentária. Quando as divulgações são feitas em relatórios separados e, não, nas demonstrações contábeis, as notas explicativas às demonstrações contábeis devem incluir referência cruzada ao referido relatório.

Base comparável

31. Todas as comparações dos montantes realizados e dos orçados devem ser apresentados em base comparável ao orçamento.

32. A comparação dos valores orçados com os realizados deve ser apresentada no mesmo regime (regime de competência, de caixa ou outro), no mesmo critério de classificação para as mesmas entidades e no período a que se refere o orçamento aprovado. Isso garante que a divulgação nas demonstrações contábeis da informação sobre a observância do orçamento esteja no mesmo regime que o próprio orçamento. Em alguns casos, isso pode representar a comparação do orçamento com os valores realizados em regimes distintos, para diferente grupo de atividades e com formato diferente de apresentação ou classificação daqueles adotados nas demonstrações contábeis.

33. As demonstrações contábeis consolidam as entidades e as atividades controladas pela entidade. Orçamentos separados podem ser aprovados e publicados para as entidades individuais ou para as atividades particulares que compõem as demonstrações contábeis consolidadas. Quando isso ocorre, os orçamentos individuais podem ser conjugados para serem apresentados nas demonstrações contábeis em conformidade com as exigências desta norma. Tal conjugação não

implica alterações ou revisões dos orçamentos aprovados. Isso ocorre porque esta norma exige a comparação dos valores realizados com os valores orçados.

34. As entidades podem adotar regimes distintos para a elaboração das suas demonstrações contábeis e para os seus orçamentos aprovados. Por exemplo, o governo pode adotar o regime de competência para suas demonstrações contábeis e o regime de caixa para seu orçamento. Além disso, o orçamento pode destinar o seu foco ou abranger informação sobre os compromissos para gastar recursos no futuro e as alterações em tais compromissos, enquanto as demonstrações contábeis devem informar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, outras alterações no patrimônio líquido e nos fluxos de caixa. Todavia, usualmente, as entidades a que se referem o orçamento e as que divulgam demonstrações contábeis são as mesmas. Da mesma forma, o período para o qual o orçamento é elaborado e o critério de classificação adotado para o orçamento, deve, em regra, ser refletido nas demonstrações contábeis. Isso garante que o sistema de contabilização registre e divulgue a informação contábil de maneira que facilite a comparação dos valores realizados com os orçados para fins de gestão e para fins de prestação de contas e responsabilização, por exemplo, para o monitoramento do comportamento da execução orçamentária durante o período e para divulgação ao governo, ao público e aos outros usuários de maneira relevante e tempestiva.

35. Em alguns casos, os orçamentos podem ser elaborados sob o regime de competência ou sob o regime de caixa, de acordo com o sistema de estatísticas de finanças públicas adotado, o qual abrange entidades e atividades diferentes daquelas incluídas nas demonstrações contábeis. Por exemplo, os orçamentos elaborados para serem compatíveis com os sistemas de estatísticas de finanças públicas podem estar focados no Setor Governo Geral (ver definição no item 6) e abrangem somente as entidades que cumprem as funções primárias ou “fora de mercado” do governo como as suas principais atividades, enquanto as demonstrações contábeis divulgam todas as atividades controladas pelo governo, incluindo as atividades de mercado.

36. Nos modelos de estatísticas de finanças públicas, o Setor Governo Geral (ver definição no item 6) pode incluir os níveis de governo municipal, estadual e nacional. Considerando que o governo nacio-

nal não controla os governos municipais e estaduais, as demonstrações contábeis devem ser elaboradas para cada nível de governo. As exigências desta norma somente se aplicam às demonstrações contábeis das entidades governamentais quando os orçamentos aprovados para as entidades e atividades que elas controlam, ou subseções, estejam disponíveis ao público.

Orçamento plurianual

37. Algumas entidades do setor público podem ter a opção de aprovar e publicar orçamentos plurianuais em vez dos orçamentos anuais. Em regra, os orçamentos plurianuais abrangem uma série de orçamentos anuais ou metas orçamentárias anuais. O orçamento aprovado para cada período anual reflete a aplicação das políticas orçamentárias associadas ao orçamento plurianual para aquele período específico. Em alguns casos, o orçamento plurianual permite a transferência de dotações não utilizadas em determinado ano para períodos subsequentes.

38. As entidades do setor público que elaboram orçamentos plurianuais podem adotar diferentes abordagens para determinar seu orçamento original e o final, dependendo de como ocorre a aprovação. Por exemplo, uma entidade do setor público pode aprovar o orçamento bienal que contém dois orçamentos anuais aprovados, caso em que o orçamento original e o final aprovado para cada período anual devem ser identificáveis. Se as dotações não utilizadas oriundas do primeiro ano do orçamento bienal forem legalmente autorizadas para serem utilizadas no segundo ano, o orçamento original para o período do segundo ano deve ser aumentado nesses valores transferidos. Nos raros casos em que a entidade do setor público aprova o orçamento bienal ou plurianual que especificamente não separa os valores orçados para cada período anual, um julgamento pode ser necessário na identificação dos valores que devem ser atribuídos para cada período anual na determinação dos orçamentos anuais para os propósitos desta norma. Por exemplo, o orçamento original e o final aprovado para o primeiro ano do período bienal devem abranger quaisquer despesas de capital aprovadas que ocorreram durante o primeiro ano juntamente com o valor dos itens de receitas e despesas correntes atribuídos para aquele período. Os valores não gastos do primeiro período anual seriam, em seguida, incluídos no orçamento original para o segundo período anual e esse orçamento, juntamente com quaisquer alterações do

mesmo período, formariam o orçamento final para o segundo ano. Quando os orçamentos plurianuais são adotados, incentiva-se que as entidades passem a oferecer em nota explicativa, divulgação adicional sobre a relação entre os valores realizados e os orçados, durante o período orçamentário.

Divulgação nas notas explicativas acerca do regime, do período e do alcance do orçamento

39. A entidade deve divulgar nas notas explicativas às demonstrações contábeis o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado.

40. Podem existir diferenças entre o regime (caixa, competência ou alguma modificação desses regimes) que é utilizado na elaboração e apresentação do orçamento, e o regime utilizado na elaboração das demonstrações contábeis. Essas diferenças podem ocorrer quando o sistema contábil e o sistema orçamentário geram informação a partir de diferentes perspectivas. O orçamento pode estar centrado nos fluxos de caixa, ou fluxos de caixa adicionados a determinados compromissos, enquanto que as demonstrações contábeis evidenciam os fluxos de caixa e a informação contábil de natureza patrimonial por competência.

41. Os formatos e a estrutura de classificação adotados para a apresentação do orçamento aprovado também podem ser distintos dos formatos adotados para a elaboração das demonstrações contábeis. O orçamento aprovado pode classificar itens sob a mesma estrutura adotada nas demonstrações contábeis, por exemplo, pela natureza econômica (indenização aos empregados, utilização de bens e serviços, etc.), ou pela função (saúde, educação, etc.). Por outro lado, o orçamento pode classificar os itens por meio de programas específicos (por exemplo, redução da pobreza ou controle de doenças contagiosas) ou componentes de programas ligados aos objetivos de desempenho efetivo (por exemplo, programas do ensino superior dos estudantes de graduação ou operações cirúrgicas realizadas pelos serviços de emergência do hospital), que diferem das classificações adotadas nas demonstrações contábeis.

42. A NBC TSP 11 exige que as entidades apresentem nas notas explicativas às demonstrações contábeis, informação sobre o regime de elaboração das demonstrações contábeis e sobre as políticas contábeis mais significativas adotadas. A divulgação do regime orçamentário adotado para a elaboração e a apresentação dos orçamentos aprovados auxilia os usuários a entenderem melhor a relação entre a informação orçamentária e a informação contábil divulgada nas demonstrações contábeis.

43. A entidade deve divulgar nas notas explicativas às demonstrações contábeis o período a que se refere o orçamento aprovado.

44. As demonstrações contábeis devem ser apresentadas, ao menos, anualmente. As entidades, em alguns casos, podem aprovar os orçamentos para período anual ou para período plurianual nos termos desta norma. A divulgação do período abrangido pelo orçamento aprovado, quando tal período difere do período a que se referem as demonstrações contábeis, irá auxiliar os usuários dessas demonstrações contábeis a entenderem melhor a relação das informações orçamentárias e a comparação do orçamento com as demonstrações contábeis. A divulgação do período abrangido pelo orçamento aprovado, quando tal período é o mesmo que o das demonstrações contábeis, também tem uma função útil de confirmação, particularmente nas jurisdições onde os orçamentos, as demonstrações contábeis intermediárias e os relatórios também são elaborados.

45. A entidade deve identificar nas notas explicativas às demonstrações contábeis as entidades abrangidas pelo orçamento aprovado.

46. As NBCs TSP exigem que as entidades elaborem e apresentem as demonstrações contábeis que consolidam todos os recursos controlados pela entidade. Em nível de consolidação nacional, as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as NBCs TSP devem abranger as entidades dependentes do orçamento e as empresas estatais controladas pelo governo. Todavia, conforme observado no item 35, os orçamentos aprovados elaborados de acordo com os modelos de informação de estatísticas de finanças públicas podem não abranger as operações do governo que são realizadas em base mercantil ou comercial. De acordo com as exigências do item 31, os valores orçados e os realizados devem ser apresentados em base comparável.

A divulgação das entidades abrangidas pelo orçamento deve permitir que os usuários identifiquem a extensão na qual as atividades da entidade estão submetidas ao orçamento aprovado, e como a entidade que elabora o orçamento difere da entidade que divulga as demonstrações contábeis.

Conciliação dos valores realizados em base comparável com os valores das demonstrações contábeis

47. No caso em que as demonstrações contábeis e o orçamento não sejam elaborados em base comparável, os valores realizados apresentados em base comparável ao orçamento, de acordo com o item 31, devem ser conciliados aos seguintes valores realizados apresentados nas demonstrações contábeis, identificando separadamente qualquer regime, periodicidade e diferença entre as entidades:

(a) se o regime de competência é adotado para o orçamento, as receitas totais, despesas totais e os fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento; ou

(b) se outro regime, exceto o regime de competência, for adotado para o orçamento, os fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A conciliação deve ser divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

48. As diferenças entre os valores realizados considerados consistentes com a base comparável, e os valores realizados reconhecidos nas demonstrações contábeis podem ser corretamente classificadas da seguinte forma:

(a) diferenças de regime, que ocorrem quando o orçamento aprovado é elaborado em regime diferente do regime contábil. Por exemplo, quando o orçamento é elaborado em regime de caixa ou regime de caixa modificado e as demonstrações contábeis são elaboradas em regime de competência;

(b) diferenças temporais, que ocorrem quando o período orçado difere do período a que se referem as demonstrações contábeis; e

(c) diferenças de entidade, que ocorrem quando o orçamento não leva em consideração os programas ou entidades que fazem parte da entidade para as quais as demonstrações contábeis são elaboradas.

Também podem existir diferenças de formatos e estruturas de classificação adotados para a apresentação das demonstrações contábeis e do orçamento.

49. A conciliação exigida pelo item 47 permite que a entidade cumpra melhor a sua responsabilidade em prestar contas por meio da identificação das principais razões das diferenças entre os valores realizados em regime orçamentário e os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esta norma não impede a conciliação de cada um dos totais e subtotais principais, ou de cada classe de itens das demonstrações contábeis, apresentados em comparação dos valores realizados com os orçados com os valores equivalentes constantes das demonstrações contábeis.

50. Para algumas entidades que adotam o mesmo regime para a elaboração do orçamento e das demonstrações contábeis, apenas a identificação das diferenças entre os valores realizados no orçamento e os valores equivalentes nas demonstrações contábeis é exigida. Isso ocorre quando o orçamento (a) é elaborado para o mesmo período; (b) inclui as mesmas entidades; e (c) adotam a mesma forma de apresentação das demonstrações contábeis. Nesses casos, a conciliação não é necessária. Para outras entidades que adotam o mesmo regime para o orçamento e para as demonstrações contábeis, pode existir diferenças quanto à forma de apresentação, quanto à entidade ou em relação ao período a que se referem as demonstrações contábeis. Por exemplo, o orçamento aprovado pode adotar uma forma de apresentação e classificação diferente das demonstrações contábeis ao incluir apenas as atividades não comerciais da entidade, ou, ainda, pode ser um orçamento plurianual. A conciliação pode ser necessária quando existirem diferenças de apresentação, periodicidade ou em relação à entidade mesmo quando o orçamento e as demonstrações contábeis são elaborados sob o mesmo regime.

51. Para as entidades que utilizam o regime de caixa (ou regime de caixa modificado ou regime de competência modificado) na apresentação do orçamento aprovado e o regime de competência para as suas demonstrações contábeis, os principais totais apresentados na demonstração das informações orçamentárias devem ser conciliados aos fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, das ativida-

des de investimento e das atividades de financiamento apresentados na NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

52. A divulgação da informação comparativa a respeito do período anterior de acordo com as exigências desta norma não é necessária.

53. Esta norma exige a comparação dos valores realizados com os orçados a serem incluídos nas demonstrações contábeis das entidades que publicam o seu orçamento aprovado. Não é necessária a divulgação de comparação dos valores realizados do período anterior com o orçamento de tal período, nem é necessário que as explicações relacionadas às diferenças entre os valores realizados e os orçados do período anterior sejam divulgadas nas demonstrações contábeis do período atual.

54 a 55. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 14, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 5 – *Borrowing Costs*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 14 – CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS

Sumário	Item
Objetivo	
Alcance	1 – 4
Definições	5 – 13
Custos de empréstimos	6
Entidade econômica	7 – 9
Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços	10 – 11
Patrimônio líquido	12
Ativo qualificável	13
Tratamento padrão para custos de empréstimos	14 – 16
Reconhecimento	14 – 15
Divulgação	16
Tratamento alternativo permitido para custos de empréstimos	17 – 39
Reconhecimento	17 – 20
Custos de empréstimos capitalizáveis	21 – 29
Excesso do valor contábil do ativo qualificável sobre o montante recuperável	30
Início da capitalização	31 – 33
Suspensão da capitalização	34 – 35

Término da capitalização	36 – 39
Divulgação	40 – 43
Vigência	

Objetivo

O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil dos custos de empréstimos. De modo geral, esta norma exige o reconhecimento imediato de tais custos no resultado do período. Permite, porém, como tratamento alternativo, a capitalização dos custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável.

Alcance

1. Esta norma deve ser aplicada na contabilização dos custos de empréstimos.

2. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

3. (Não convergido).

4. Esta norma não trata do custo efetivo ou imputado a títulos patrimoniais (do patrimônio líquido).

Definições

5. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Custos de empréstimos são os juros e outros custos que a entidade incorre relacionados com o empréstimo de recursos.

Ativo qualificável é o ativo que, necessariamente, leva um período substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos.

Custos de empréstimos

6. Os custos de empréstimos podem incluir:

(a) juros de empréstimos obtidos de curto e longo prazos e de saldo bancário negativo;

(b) amortização de descontos ou prêmios relacionados com empréstimos obtidos;

(c) amortização de custos adicionais relacionados com empréstimos obtidos;

(d) encargos financeiros relativos a arrendamentos mercantis financeiros e contratos de concessão de serviços públicos; e

(e) variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira, na extensão em que elas sejam consideradas como ajuste do custo dos juros.

Entidade econômica

7. O termo entidade econômica é utilizado nesta norma para definir, para fins de demonstrações contábeis, um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e quaisquer entidades controladas.

8. Outros termos algumas vezes utilizados para se referir a uma entidade econômica incluem entidade administrativa, entidade financeira, entidade consolidada e grupo.

9. A entidade econômica pode incluir entidades com objetivos direcionados a políticas sociais e objetivos comerciais. Por exemplo, a secretaria de habitação pode ser a entidade econômica que inclui entidades que fornecem habitação a valor igual ou inferior ao custo, bem como entidades que fornecem moradia com fins comerciais.

Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços

10. Os ativos fornecem meios para que as entidades alcancem seus objetivos. Os ativos que são utilizados para fornecer bens e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que possuem potencial de serviços. Ativos que são utilizados para gerar fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que contêm benefícios econômicos futuros. Para abranger todos os propósitos dos ativos, esta norma utiliza o termo “benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” para descrever as características essenciais dos ativos.

11. (Não convergido).

Patrimônio líquido

12. Patrimônio líquido é o termo utilizado nesta norma para se referir à mensuração residual no balanço patrimonial (ativo menos passivo). O patrimônio líquido pode ser positivo ou negativo. Outros termos podem ser utilizados no lugar de patrimônio líquido, desde que seu significado esteja claro.

Ativo qualificável

13. Exemplos de ativos qualificáveis são edifícios, ativos de infraestrutura, como rodovias, pontes, usinas de geração de energia elétrica e estoques que exijam um considerável período para alcançarem a condição de estarem prontos para uso ou venda. Outros investimentos e ativos que são produzidos repetidamente durante curto período não são ativos qualificáveis. Os ativos que estão prontos para os seus devidos usos ou venda quando adquiridos também não são ativos qualificáveis.

Tratamento padrão para custos de empréstimos

Reconhecimento

14. Os custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa do período em que são incorridos.

15. De acordo com o tratamento padrão, os custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa no período que são incorridos, independentemente de como os empréstimos são aplicados.

Divulgação

16. As demonstrações contábeis devem divulgar a política contábil adotada para os custos de empréstimos.

Tratamento alternativo permitido para custos de empréstimos

Reconhecimento

17. Os custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos, exceto aqueles que são capitalizados de acordo com o item 18.

18.Os custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo desse ativo. O valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização deve ser determinado de acordo com esta norma.

19.De acordo com o tratamento alternativo permitido, os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo devem ser incluídos no custo desse ativo. Esses custos de empréstimos são capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que deles resultem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade e que esses custos possam ser mensurados confiavelmente. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.

20.Quando a entidade adota o tratamento alternativo permitido, esse tratamento deve ser aplicado consistentemente a todos os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de todos os seus ativos qualificáveis.

Custos de empréstimos capitalizáveis

21.Os custos de empréstimos que são atribuíveis diretamente à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável são aqueles que seriam evitados se os gastos com esse ativo não tivessem sido realizados. Quando a entidade obtém emprestados recursos especificamente com o propósito de obter determinado ativo qualificável, os custos do empréstimo que são diretamente atribuíveis a esse ativo podem ser prontamente identificados.

22.Pode ser difícil identificar uma relação direta entre empréstimos específicos e um ativo qualificável e determinar os empréstimos que poderiam de outra maneira terem sido evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade de financiamento da entidade é coordenada de forma centralizada. Dificuldades também surgem quando a entidade usa uma gama variada de instrumentos de endividamento para obter recursos com taxas de juros variadas e transfere tais recursos, de diversas maneiras, para outras entidades que compõem a entidade econômica. Recursos que foram captados centralizadamente podem ser transferidos para outras entidades dentro da enti-

dade econômica como empréstimo, subsídio ou aporte de capital. Essas transferências podem ser livres de juros ou exigirem que somente parte do custo dos juros efetivos seja recuperada. Outras complicações surgem por meio do uso de empréstimos com valor nominal em moeda estrangeira ou indexados a moedas estrangeiras, quando o grupo opera em economias altamente inflacionárias ou sujeitas a flutuações nas taxas de câmbio. Como resultado, pode ser difícil a determinação do montante dos custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável, sendo necessário o exercício de julgamento nessas circunstâncias.

23. Na extensão em que a entidade obtém emprestados recursos especificamente com o propósito de obter ativo qualificável, ela deve determinar o montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização como sendo aqueles efetivamente incorridos sobre tais empréstimos durante o período, menos qualquer receita financeira decorrente do investimento temporário de tais empréstimos.

24. Os acordos financeiros para ativo qualificável podem resultar na entidade obtendo recursos emprestados e incorrendo em custos relacionados aos empréstimos antes de parte ou todos os recursos serem utilizados para gastos relacionados com o ativo qualificável. Em tais circunstâncias, os recursos são muitas vezes temporariamente investidos, aguardando a sua utilização no ativo qualificável. Na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização durante o período, quaisquer receitas financeiras obtidas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos de empréstimos incorridos.

25. À medida que a entidade obtém emprestados recursos genericamente (sem destinação específica) e os utiliza com o propósito de obter ativo qualificável, ela deve determinar o montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização, aplicando uma taxa de capitalização aos gastos com o ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos que estiveram vigentes durante o período, que não sejam empréstimos feitos especificamente com o propósito de se obter o ativo qualificável. O montante do custo de empréstimos que a entidade capitaliza durante o período não deve exceder o montante do custo de empréstimos incorridos durante aquele período.

26. Somente os custos de empréstimos assumidos pela entidade podem ser capitalizados. Quando a entidade controladora obtém empréstimos que serão repassados à entidade controlada sem cobrar os custos de empréstimos, ou cobrando-os parcialmente, a entidade controlada somente pode capitalizar os custos de empréstimos nos quais ela mesma incorreu. Caso a entidade controlada receba contribuição de capital ou transferência de capital sem a incidência de juros, isso não acarreta nenhum custo de empréstimo obtido e conseqüentemente não deve capitalizá-lo.

27. Quando a entidade controladora transfere empréstimos a custos parciais para a entidade controlada, a entidade controlada pode capitalizar a parcela dos custos de empréstimos na qual ela mesma incorreu. Nas demonstrações contábeis da entidade econômica, o valor total dos custos de empréstimos pode ser capitalizado ao ativo qualificável, desde que os devidos ajustes de consolidação sejam feitos para eliminar os custos capitalizados pela entidade controlada.

28. Quando a entidade controladora transferir empréstimos sem custos para a entidade controlada, nenhuma das duas preenche os critérios para capitalização dos custos de empréstimos. No entanto, se a entidade econômica preenchesse os critérios para capitalização dos custos de empréstimos, ela seria capaz de capitalizar esses custos ao ativo qualificável em suas demonstrações contábeis.

29. Em algumas circunstâncias, pode ser apropriado incluir todos os empréstimos da controladora e de suas controladas quando do cálculo da média ponderada dos custos de empréstimos; em outras circunstâncias, é apropriado para cada controlada utilizar a média ponderada dos custos de empréstimos aplicável aos seus próprios empréstimos.

Excesso do valor contábil do ativo qualificável sobre o montante recuperável

30. Quando o valor contábil ou o custo final esperado do ativo qualificável exceder seu valor recuperável ou valor realizável líquido de realização, o valor contábil deve ser baixado ou ter seu valor reduzido de acordo com as exigências da NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e da NBC TSP 10 –

Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. Em certas circunstâncias, o montante da baixa ou redução pode ser revertido de acordo com essas outras normas.

Início da capitalização

31.A entidade deve iniciar a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo do ativo qualificável quando:

- (a) incorrer em gastos com o ativo;
- (b) incorrer em custos de empréstimos; e
- (c) iniciar as atividades que são necessárias para colocar o ativo em uso ou venda pretendidos.

32.Gastos com o ativo qualificável incluem somente aqueles que resultam em pagamento em caixa, transferências de outros ativos ou assunção de passivos onerosos. O saldo médio do ativo durante o período, incluindo os custos de empréstimos anteriormente capitalizados, é normalmente uma razoável aproximação dos gastos aos quais a taxa de capitalização deve ser aplicada naquele período.

33.As atividades necessárias para colocar o ativo em uso ou venda pretendidos abrangem mais do que a construção física do ativo. Elas incluem trabalho técnico e administrativo anterior ao início da construção física, tais como atividades associadas à obtenção de licenças. Entretanto, tais atividades excluem a de manter o ativo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que alterem as condições do ativo estiverem sendo efetuados. Por exemplo, custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno está em preparação são capitalizados durante o período em que tais atividades relacionadas ao desenvolvimento estiverem sendo executadas. Entretanto, custos de empréstimos incorridos, quando o terreno adquirido para fins de construção for mantido sem nenhuma atividade de preparação associada, não se qualificam para capitalização.

Suspensão da capitalização

34.A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos durante períodos extensos nos quais as atividades de desenvolvimento do ativo qualificável são suspensas e deve reconhecê-los como despesa.

35. A entidade pode incorrer em custos de empréstimos durante um período extenso no qual as atividades necessárias para colocar o ativo em uso ou venda pretendidos são suspensas. Esses custos são aqueles necessários para a manutenção de ativos parcialmente completos e não se qualificam para capitalização. Entretanto, a entidade normalmente não suspende a capitalização dos custos de empréstimos durante o período no qual substancial trabalho técnico e administrativo está sendo feito. A entidade também não suspende a capitalização de custos de empréstimos quando o atraso temporário é parte necessária do processo de concluir o ativo para seu uso ou venda pretendidos. Por exemplo, a capitalização continua durante o período em que o nível elevado das águas atrasar a construção de uma ponte, se esse nível for comum durante o período de construção naquela região geográfica envolvida.

Término da capitalização

36. A entidade deve finalizar a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias para colocar o ativo qualificável em uso ou venda pretendidos estiverem concluídas.

37. O ativo normalmente está pronto para seu uso ou venda pretendidos quando a sua construção física estiver completa, mesmo que trabalho administrativo de rotina possa ainda continuar. Se modificações menores, tais como a decoração da propriedade sob especificação do comprador ou do usuário, forem tudo o que está faltando, isso é indicador de que substancialmente todas as atividades estão completas.

38. Quando a entidade completa a construção do ativo qualificável em partes e cada parte é capaz de ser utilizada enquanto a construção de outras partes continuar, a entidade deve finalizar a capitalização dos custos de empréstimos quando completar substancialmente todas as atividades necessárias para colocar aquela parte em uso ou venda pretendidos.

39. Um centro de negócios compreendendo diversos edifícios, cada um deles podendo ser utilizado individualmente, é um exemplo de ativo qualificável no qual cada parte é capaz de ser utilizada enquanto a construção das outras partes continuar. Um exemplo de ativo quali-

ficável que precisa estar completo antes de qualquer parte poder ser utilizada é uma sala de cirurgia em hospital quando toda a construção precisa ser finalizada para que a sala possa ser utilizada; uma estação de tratamento de esgoto onde diversos processos são realizados em sequência em diferentes partes da estação; e uma ponte que faz parte da rodovia.

Divulgação

40.A entidade deve divulgar:

- (a) a política contábil adotada para os custos de empréstimos;
- (b) o total dos custos de empréstimos capitalizados durante o período; e
- (c) a taxa de capitalização utilizada na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização (quando for necessário utilizar taxa de capitalização para montantes obtidos em conjunto).

41.(Eliminado).

42 a 43. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 15, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 39 – *Employee Benefits*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 15 – BENEFÍCIOS A EMPREGADOS

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 7
Definições	8
Benefícios de curto prazo a empregados	9 – 25
Reconhecimento e mensuração	11 – 24
Divulgação	25
Benefícios pós-emprego: distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefício definido	26 – 51
Planos multiempregadores	32 – 39
Planos de benefício definido que compartilham riscos entre as várias entidades sob controle comum	40 – 43
Planos do regime geral de previdência social	44 – 47

Seguro de benefícios	48 – 51
Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida	52 – 56
Reconhecimento e mensuração	53 – 54
Divulgação	55 – 56
Benefícios pós-emprego: planos de benefícios definido	57 – 154
Reconhecimento e mensuração	58 – 67
Reconhecimento e mensuração: valor presente de obrigação por benefício definido e custo do serviço corrente	68 – 100
Custo do serviço passado e ganhos e perdas na liquidação	101 – 114
Reconhecimento e mensuração: ativos do plano	115 – 121
Componentes de custo de benefício definido	122 – 132
Apresentação	133 – 136
Divulgação	137 – 154
Outros benefícios de longo prazo a empregados	155 – 161
Reconhecimento e mensuração	158 – 160
Divulgação	161
Benefícios rescisórios	162 – 178
Reconhecimento	168 – 171
Mensuração	172 – 173
Divulgação	174 – 178
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios a empregados (compreendendo os ocupantes de cargos, empregos ou funções públicos, civis ou militares, os membros de qualquer dos poderes, os detentores de mandato eletivo e os demais agentes políticos que recebam qualquer espécie remuneratória). Para tanto, esta norma requer que a entidade reconheça:

(a) o passivo, quando o empregado prestou o serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro; e

(b) a despesa, quando a entidade se utiliza do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado em troca de benefícios a esse empregado.

Alcance

2. Esta norma deve ser aplicada pela entidade empregadora na contabilização de todos os benefícios a empregados, exceto para os pagamentos baseados em ações.

3. Esta norma não trata das demonstrações contábeis elaboradas pelos planos de benefícios a empregados ou pelos fundos de pensão e assemelhados e esta norma não trata dos benefícios fornecidos pelos programas de seguridade social que não sejam remuneração em troca de serviços prestados por empregados, atuais e anteriores, de entidades do setor público.

4. Os benefícios a empregados aos quais esta norma se aplica incluem aqueles proporcionados:

(a) por planos ou outros acordos formais entre a entidade e os empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;

(b) por disposições legais, ou por meio de acordos setoriais, pelos quais se exige que as entidades contribuam para planos nacionais, subnacionais, setoriais ou outros planos multiempregadores, ou quando se exige que as entidades contribuam para os programas de seguridade social; ou

(c) por práticas informais que deem origem a uma obrigação não formalizada. Práticas informais dão origem a uma obrigação não formalizada quando a entidade não tiver alternativa a não ser pagar os benefícios a empregados. Um exemplo de obrigação não formalizada ocorre quando uma alteração nas práticas informais da entidade cause dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

5. Os benefícios a empregados incluem:

(a) benefícios de curto prazo, como, por exemplo, os seguintes, desde que se espere que sejam integralmente liquidados em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem os respectivos serviços:

(i) vencimentos, remunerações, subsídios e contribuições para a seguridade social;

(ii) licença anual remunerada e licença médica remunerada;

(iii) participação nos lucros e bônus; e

(iv) benefícios não monetários (tais como assistência médica, moradia, carros e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para empregados atuais;

(b) benefícios pós-emprego, como, por exemplo, os seguintes:

(i) benefícios de aposentadoria (por exemplo, pensões^(*) e pagamentos integrais por ocasião da aposentadoria); e

(ii) outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida e assistência médica pós-emprego;

- (c) outros benefícios de longo prazo a empregados, tais como:
 - (i) ausências remuneradas de longo prazo, tais como licenças por tempo de serviço ou sabáticas;
 - (ii) licença-prêmio ou outros benefícios por tempo de serviço; e
 - (iii) benefícios por invalidez de longo prazo;
- (d) benefícios rescisórios.

(*) As pensões a empregados incluem os benefícios recebidos diretamente por esses, mais conhecidos no Brasil como aposentadorias, bem como os recebidos por seus dependentes, mais conhecidos no Brasil como pensões.

6. Os benefícios a empregados incluem os benefícios oferecidos tanto aos empregados quanto aos seus dependentes e que podem ser liquidados por meio de pagamento (ou fornecimento de bens e serviços) efetuados diretamente a empregados, seus cônjuges, filhos ou outros dependentes ou ainda por terceiros, como, por exemplo, companhias de seguro.

7. O empregado pode prestar serviços à entidade em período integral, parcial, permanente, casual ou temporariamente. Para fins desta norma, a definição de empregado também inclui o pessoal-chave da administração (ou seja, as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador dessa entidade).

Definições

8. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Definição de benefícios a empregados

Benefícios a empregados são todas as formas de compensação proporcionadas pela entidade em troca de serviços prestados pelos seus empregados ou pela rescisão do contrato de trabalho.

Benefícios de curto prazo a empregados são benefícios (exceto benefícios rescisórios) que se espera que sejam integralmente liquidados em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem o respectivo serviço.

Benefícios pós-emprego são os benefícios a empregados (exceto benefícios rescisórios e benefícios de curto prazo a empregados), que serão pagos após o período de emprego.

Outros benefícios de longo prazo a empregados são todos os benefícios a empregados que não benefícios de curto prazo a empregados, benefícios pós-emprego e benefícios rescisórios.

Benefícios rescisórios são benefícios a empregados fornecidos pela rescisão do contrato de trabalho como resultado de:

(a) decisão da entidade de terminar o vínculo empregatício do empregado antes da data normal de aposentadoria; ou

(b) decisão do empregado de aceitar uma oferta de benefícios em troca da rescisão do contrato de trabalho.

Definições relativas à classificação de planos

Planos de benefícios pós-emprego são acordos formais ou informais nos quais a entidade se compromete a proporcionar benefícios pós-emprego para um ou mais empregados.

Planos de contribuição definida são planos de benefícios pós-emprego nos quais a entidade paga contribuições fixas à entidade separada (fundo), não tendo nenhuma obrigação legal ou não formalizada de pagar contribuições adicionais, se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios aos empregados relativamente aos seus serviços dos períodos corrente e anteriores.

Planos de benefício definido são planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida.

Planos multiempregadores são planos de contribuição definida (exceto planos de previdência social) ou planos de benefício definido (exceto planos do regime geral de previdência social) que:

(a) possuem ativos formados por contribuições de várias entidades que não estão sob o mesmo controle; e

(b) utilizam aqueles ativos para fornecer benefícios a empregados de mais de uma entidade, de forma que os níveis de contribuição e benefício sejam determinados sem identificar a entidade que emprega os empregados em questão.

Planos do regime geral de previdência social são planos estabelecidos por lei que operam como se fossem planos multiempregadores para todas as entidades das categorias econômicas estabelecidas na legislação.

Definições relativas ao valor líquido do passivo (ativo)
de benefício definido

Valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido é o *déficit* ou o *superávit*, ajustado para refletir qualquer efeito da limitação de valor líquido de ativo de benefício definido ao teto de ativo para reconhecimento.

Déficit ou superávit é:

- (a) o valor presente da obrigação de benefício definido; menos
- (b) o valor justo dos ativos do plano (se houver).

Teto de ativo é o valor presente de quaisquer benefícios econômicos disponíveis na forma de restituições provenientes do plano ou de reduções nas contribuições futuras para o plano.

Valor presente de obrigação de benefício definido é o valor presente sem a dedução de quaisquer ativos do plano, dos pagamentos futuros esperados necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.

Ativos do plano compreendem:

- (a) ativos mantidos por fundo de benefícios de longo prazo a empregados; e
- (b) apólices de seguros elegíveis.

Ativos mantidos por fundo de benefícios de longo prazo a empregados são ativos (exceto os instrumentos financeiros intransferíveis emitidos pela entidade que reporta) que:

(a) sejam mantidos pela entidade (fundo) legalmente separada da entidade que reporta e existem exclusivamente para pagar ou custear benefícios a empregados; e

(b) estejam disponíveis para serem utilizados somente para pagar ou custear benefícios a empregados; não se encontrem disponíveis para os credores da entidade que reporta (mesmo em caso de falência ou recuperação judicial); e não possam ser devolvidos à entidade que reporta, a menos que:

- (i) os ativos remanescentes do fundo forem suficientes para o cumprimento de todas as obrigações de benefícios a empregados do plano ou da entidade que reporta; ou
- (ii) os ativos forem devolvidos à entidade que reporta, com o intuito de reembolsá-la por benefícios já pagos a empregados.

Apólice de seguro elegível é a apólice de seguro emitida por seguradora que não seja parte relacionada da entidade que reporta (entidades são consideradas relacionadas se uma parte tiver o poder de

controlar a outra parte, ou exercer influência significativa sobre a outra parte nas decisões financeiras e operacionais, ou se a entidade considerada parte relacionada e outra entidade estão sujeitas ao controle comum), se o produto da apólice:

(a) somente puder ser utilizado para pagar ou custear benefícios a empregados, segundo o plano de benefício definido; e

(b) não estiver disponível para os credores da própria entidade que reporta (mesmo em caso de falência) e não possa ser pago a essa, a menos que:

(i) o produto represente ativos excedentes que não sejam necessários para a apólice cobrir todas as respectivas obrigações de benefícios a empregados; ou

(ii) o produto seja devolvido à entidade que reporta para reembolsá-la por benefícios a empregados já pagos.

Definições relativas ao custo de benefício definido

Custo do serviço compreende:

(a) custo do serviço corrente, que é o aumento no valor presente da obrigação de benefício definido resultante do serviço prestado pelo empregado no período corrente;

(b) custo do serviço passado, que é a variação no valor presente da obrigação de benefício definido por serviço prestado por empregados em períodos anteriores, resultante de alteração (introdução, mudanças ou cancelamento de plano de benefício definido) ou de redução (redução significativa, pela entidade, no número de empregados cobertos pelo plano); e

(c) qualquer ganho ou perda na liquidação.

Juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido é a mudança, durante o período, no valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido resultante da passagem do tempo.

Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido compreendem:

(a) ganhos e perdas atuariais;

(b) retorno sobre os ativos do plano, excluindo valores que constam nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido; e

(c) qualquer mudança no efeito do teto de ativo, excluindo valores que constam nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

Ganhos e perdas atuariais são mudanças no valor presente da obrigação de benefício definido resultantes de:

- (a) ajustes pela experiência (efeitos das diferenças entre as premissas atuariais adotadas e o que efetivamente ocorreu); e
- (b) efeitos das mudanças nas premissas atuariais.

Retorno sobre os ativos do plano consiste em juros, dividendos e outras receitas derivadas dos ativos do plano, juntamente com ganhos ou perdas realizados e não realizados sobre os ativos do plano, menos:

- (a) quaisquer custos de administração dos ativos do plano; e
- (b) qualquer tributo devido pelo plano, exceto tributos incluídos nas premissas atuariais utilizadas para mensurar o valor presente da obrigação de benefício definido.

Liquidação é a transação que elimina todas as obrigações futuras, legais ou não formalizadas, em relação à totalidade ou parte dos benefícios oferecidos por plano de benefício definido, exceto o pagamento de benefícios a empregados ou em seu nome que seja definido nos termos do plano e incluso nas premissas atuariais.

Benefícios de curto prazo a empregados

9. Benefícios de curto prazo a empregados incluem itens, como, por exemplo, os seguintes, desde que se espere que sejam integralmente liquidados em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem os respectivos serviços:

- (a) vencimentos, remunerações, subsídios e contribuições para a seguridade social;
- (b) licença anual remunerada e licença médica remunerada;
- (c) participação nos lucros e bônus; e
- (d) benefícios não monetários (tais como assistência médica, moradia, veículo e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os atuais empregados.

10. A entidade não precisa reclassificar os benefícios de curto prazo a empregados, se as expectativas da entidade quanto à época da liquidação se modificarem temporariamente. Contudo, se as características do benefício se modificam (como, por exemplo, a mudança de benefício não cumulativo para benefício cumulativo) ou se a mudança nas expectativas quanto à época da liquidação não for temporária, a

entidade deve considerar então se o benefício ainda atende à definição de benefício de curto prazo a empregados.

Reconhecimento e mensuração

Todos os benefícios de curto prazo a empregados

11. Quando o empregado tiver prestado serviços à entidade durante o período contábil, a entidade deve reconhecer o valor não descontado dos benefícios de curto prazo a empregados, que se espera que sejam pagos em troca desse serviço:

(a) como passivo, após a dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder o valor não descontado dos benefícios, a entidade deve reconhecer o excesso como ativo (despesa antecipada), desde que a despesa antecipada conduza, por exemplo, à redução dos pagamentos futuros ou à restituição de caixa;

(b) como despesa, salvo se outra NBC TSP exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de ativo (ver, por exemplo, a NBC TSP 04 – Estoques e a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado).

12. Os itens 13, 16 e 19 explicam como a entidade deve aplicar o item 11 a benefícios de curto prazo a empregados, na forma de ausências remuneradas e planos de participação nos lucros e bônus.

Licenças remuneradas de curto prazo

13. A entidade deve reconhecer o custo esperado de benefícios de curto prazo a empregados na forma de licenças remuneradas, seguindo o item 11, da seguinte forma:

(a) no caso de licenças remuneradas cumulativas, quando o serviço prestado pelos empregados aumentar o seu direito a ausências remuneradas futuras; e

(b) no caso de licenças remuneradas não cumulativas, quando as ausências ocorrerem.

14. A entidade pode remunerar os empregados por ausência por várias razões, incluindo: feriados, doença e invalidez de curto prazo, maternidade ou paternidade, serviços em tribunais e serviço militar. O direito a licenças remuneradas pode ser classificado em duas categorias:

(a) cumulativa; e

(b) não cumulativa.

15. Licenças remuneradas cumulativas são aquelas que podem ser estendidas e utilizadas futuramente, se o direito adquirido no período corrente não for totalmente utilizado. As licenças remuneradas cumulativas podem ser com direito adquirido (em outras palavras, os empregados têm direito ao pagamento em dinheiro pelas licenças não gozadas no momento em que se desligarem da entidade) ou sem direito adquirido (quando os empregados não têm direito ao pagamento em dinheiro pelas licenças não gozadas ao deixarem a entidade). Surge a obrigação à medida que os empregados prestam serviços que aumentem o seu direito às licenças remuneradas futuras. A obrigação existe e deve ser reconhecida, mesmo se as ausências remuneradas forem sem direito adquirido, embora a faculdade de os empregados poderem sair antes de utilizar o direito acumulado não adquira afeto a mensuração dessa obrigação.

16. A entidade deve mensurar o custo esperado de licenças remuneradas cumulativas como a quantia adicional que a entidade espera pagar, em consequência do direito não utilizado que tenha sido acumulado até a data a que se referem as demonstrações contábeis.

17. O método especificado no item anterior mensura a obrigação pelo valor dos pagamentos adicionais que se espera que ocorrerão exclusivamente pelo acúmulo de benefício. Em muitos casos, a entidade pode não precisar fazer cálculos detalhados para estimar que não exista obrigação relevante referente a licenças remuneradas não utilizadas.

18. As licenças remuneradas não cumulativas não são estendidas para o próximo exercício: elas expiram se o direito não for totalmente usufruído no período corrente, e não dão aos empregados o direito ao pagamento em dinheiro por direitos não usufruídos no momento em que se desliguem da entidade. Esse é comumente o caso das licenças médicas remuneradas (na medida em que o direito passado não usufruído não aumenta o direito futuro), licença maternidade ou paternidade ou licença remunerada por serviços em tribunais ou serviço militar. A entidade não reconhece passivo nem despesa até a ocasião da ausência porque o serviço do empregado não aumenta o valor do benefício.

Planos de participação nos lucros e de bônus

19. A entidade deve reconhecer o custo esperado de pagamento de participação nos lucros e de bônus, de acordo com o item 11, quando e somente quando:

(a) a entidade tiver a obrigação legal ou não formalizada de fazer tais pagamentos em consequência de eventos passados; e

(b) a obrigação puder ser estimada de maneira confiável.

A obrigação presente existe quando, e somente quando, a entidade não tem alternativa realista, a não ser efetuar os pagamentos.

20. No setor público, algumas entidades possuem planos de bônus relacionados a objetivos de prestação de serviços ou a aspectos de desempenho financeiro. Em tais planos, os empregados recebem quantias específicas, dependentes da avaliação da sua contribuição para a realização dos objetivos da entidade ou de um segmento desta. Em alguns casos, tais planos podem ser para grupos de empregados em segmento particular, em vez de individualmente. Devido aos objetivos das entidades do setor público, os planos de participação nos lucros são menos comuns do que nas entidades com fins lucrativos. Entretanto, eles podem ser um item da remuneração dos empregados em alguns segmentos das entidades do setor público que operam com fins comerciais. Algumas entidades do setor público podem não operar com remuneração variável baseada em lucros, mas podem avaliar o desempenho em relação a medidas com bases financeiras, tais como a geração de fluxos de receita e o atingimento de metas orçamentárias. Alguns planos de bônus podem implicar pagamento a todos os empregados que prestam serviços no período a que se referem as demonstrações contábeis, mesmo que possam ter deixado a entidade antes do fim desse período. Entretanto, alguns outros planos de bônus, os empregados recebem pagamentos somente se permanecerem na entidade durante o período a que se referem as demonstrações contábeis. Tais planos criam uma obrigação não formalizada à medida que os empregados prestam serviço que aumenta a quantia a ser paga, se permanecerem na entidade até o final do período especificado. A mensuração de tais obrigações não formalizadas deve refletir a possibilidade de alguns empregados se desligarem e não receberem a participação no lucro. O item 22 estabelece outras condições que devem ser satisfeitas, antes que a entidade possa reconhecer o custo esperado dos pagamentos relacionados ao desempenho, pagamentos de bônus e pagamentos de participações no lucro.

21. A entidade pode não ter obrigação legal de pagar o bônus. Entretanto, em alguns casos, a entidade adota essa prática. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação não formalizada porque a entidade não tem alternativa realista a não ser pagar o bônus. A mensuração da

obrigação não formalizada deve refletir a possibilidade de que alguns empregados possam se desligar sem o direito de receber o bônus.

22. A entidade pode fazer uma estimativa confiável da sua obrigação legal ou não formalizada em conformidade com o plano de participação nos lucros ou de bônus, quando e somente quando:

(a) os termos formais do plano contemplarem uma fórmula para determinar o valor do benefício;

(b) a entidade determinar os valores a serem pagos antes da aprovação para a emissão das demonstrações contábeis; ou

(c) a prática passada fornecer evidências claras do valor da obrigação não formalizada da entidade.

23. Uma obrigação, em conformidade com planos de participação nos lucros e de bônus, resulta do serviço prestado pelo empregado e, não, de transação com os proprietários. Portanto, a entidade deve reconhecer o custo dos planos de participação nos lucros e de bônus não como distribuição de lucro, mas como despesa.

24. Se os pagamentos de participação nos lucros e de bônus não forem totalmente liquidados dentro de doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestaram o respectivo serviço, esses pagamentos devem ser considerados benefícios de longo prazo a empregados (ver itens 155 a 161).

Divulgação

25. Embora esta norma não exija divulgações específicas acerca de benefícios de curto prazo a empregados, outras NBCs TSP podem exigí-las. Por exemplo, a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação das despesas com benefícios a empregados.

Benefícios pós-emprego: distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefício definido

26. Benefícios pós-emprego incluem itens, como, por exemplo, os seguintes:

(a) benefícios de aposentadoria (por exemplo, pensões e pagamentos integrais por ocasião da aposentadoria); e

(b) outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida e assistência médica pós-emprego.

Os acordos pelos quais a entidade proporciona benefícios pós-emprego são denominados planos de benefícios pós-emprego. A entidade deve aplicar esta norma a todos os acordos, que envolvam, ou não, o estabelecimento de entidade separada, tais como plano de pensão, plano de aposentadoria com limite de idade ou plano de reforma, para receber as contribuições e pagar os benefícios.

27. Os planos de benefício pós-emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou de benefício definido, dependendo da essência econômica do plano decorrente de seus principais termos e condições.

28. Nos planos de contribuição definida, a obrigação legal ou não formalizada da entidade está limitada à quantia que ela aceita contribuir para o fundo. Assim, o valor do benefício pós-emprego recebido pelo empregado deve ser determinado pelo valor das contribuições pagas pela entidade (e, em alguns casos, também pelo empregado) para o plano de benefícios pós-emprego ou para a companhia seguradora, juntamente com o retorno dos investimentos provenientes das contribuições. Em consequência, o risco atuarial (risco de que os benefícios sejam inferiores ao esperado) e o risco de investimento (risco de que os ativos investidos venham a ser insuficientes para cobrir os benefícios esperados) recaem sobre o empregado.

29. Exemplos de casos em que a obrigação da entidade não está limitada a quantia que ela concorda em contribuir para o fundo quando a entidade tem obrigação legal ou não formalizada por meio de:

(a) fórmula de benefício de plano que não esteja exclusivamente vinculada ao valor das contribuições e exija que a entidade forneça contribuições adicionais, se os ativos forem insuficientes para cobrir os benefícios da fórmula de benefício de plano;

(b) garantia de retorno específico sobre contribuições, seja direta ou indiretamente vinculada ao plano; ou

(c) algumas práticas informais que dão origem à obrigação não formalizada. Por exemplo, a obrigação não formalizada pode surgir quando a entidade tiver histórico de aumento de benefícios para anti-

gos empregados para compensar a inflação, mesmo quando não houver a obrigação legal de fazê-lo.

30. Nos planos de benefício definido:

(a) a obrigação da entidade é a de fornecer os benefícios pactuados aos empregados, atuais e antigos; e

(b) risco atuarial (de que os benefícios venham a custar mais do que o esperado) e risco de investimento recaem, substancialmente, sobre a entidade. Se a experiência atuarial ou de investimento for pior que a esperada, a obrigação da entidade pode ser aumentada.

31. Os itens 32 a 51 explicam a distinção entre planos de contribuição definida e de benefício definido, no contexto de planos multiempregadores, planos de benefício definido que compartilham riscos entre entidades sob controle comum, planos do regime geral de previdência social e benefícios segurados.

Planos multiempregadores

32. A entidade deve classificar o plano multiempregador como plano de contribuição definida ou plano de benefício definido, de acordo com os termos do plano (incluindo qualquer obrigação não formalizada que vá além dos termos formais).

33. Se a entidade participar de plano multiempregador de benefício definido, a menos que o item 34 seja aplicável, a entidade deve:

(a) contabilizar proporcionalmente a sua parcela da obrigação de benefício definido, dos ativos do plano e do custo associado ao plano, da mesma forma como qualquer outro plano de benefício definido; e

(b) divulgar as informações exigidas pelos itens 137 a 150 (excluindo-se o item 150(d)).

34. Quando não houver informação suficiente disponível para se adotar a contabilização de benefício definido para plano multiempregador de benefício definido, a entidade deve:

(a) contabilizar o plano de acordo com os itens 53 e 54 como se fosse plano de contribuição definida;

(b) divulgar as informações exigidas pelo item 150.

35. Um exemplo de plano multiempregador de benefício definido é aquele em que:

(a) o plano é financiado em regime de repartição simples, tal que: as contribuições são definidas em nível que se espera seja suficiente para pagar os benefícios que vençam no mesmo período; e os benefícios futuros adquiridos durante o período corrente sejam pagos com contribuições futuras; e

(b) os benefícios dos empregados são determinados pelo tempo de serviço e as entidades participantes não podem se retirar do plano sem pagar a contribuição pelos benefícios adquiridos pelos empregados até a data de sua retirada. Esse plano representa os seguintes riscos atuariais para a entidade: se o custo final dos benefícios já adquiridos até a data a que se referem as demonstrações contábeis for maior do que o esperado, a entidade tem que aumentar as suas contribuições ou convencer os empregados a aceitarem a redução nos benefícios. Portanto, tal plano é plano de benefício definido.

36. Quando houver informações suficientes disponíveis sobre o plano multiempregador de benefício definido, a entidade deve contabilizar proporcionalmente sua parcela da obrigação de benefício definido, dos ativos do plano e do custo pós-emprego associados ao plano, da mesma forma que para qualquer outro plano de benefício definido. Entretanto, a entidade pode não ser capaz de identificar sua parte na posição financeira subjacente e o desempenho do plano com confiabilidade suficiente para fins contábeis. Isso pode ocorrer, se:

(a) o plano expuser as entidades participantes a riscos atuariais associados a empregados, atuais e antigos de outras entidades, resultando na falta de base consistente e confiável para alocar a obrigação, os ativos do plano e o custo individualmente às entidades que participam do plano;

(b) a entidade não tiver acesso às informações pertinentes ao plano que satisfaçam aos requisitos desta norma.

Nesses casos, a entidade deve contabilizar o plano como se fosse plano de contribuição definida e divulgar as informações adicionais exigidas pelo item 150.

37. Pode haver acordo contratual, entre o plano multiempregador e seus participantes, que determine como o excedente do plano será distribuído aos participantes (ou o *déficit* custeado). A entidade parti-

cipante no plano multiempregador, com acordo desse tipo e que contabilize o plano como plano de contribuição definida, de acordo com o item 34, deve reconhecer o ativo ou o passivo resultante do acordo contratual e a receita ou a despesa no resultado.

38. Planos multiempregadores são distintos dos planos administrados em grupo. O plano administrado em grupo é meramente a agregação de planos individuais combinados para permitir que os empregadores reúnam os seus ativos para fins de investimento, de maneira a reduzir os custos de gestão e de administração, mas os direitos dos diferentes empregadores são segregados para o benefício exclusivo dos seus próprios empregados. Os planos administrados em grupo não apresentam problemas contábeis específicos porque a informação está prontamente disponível, sendo tratados da mesma forma que qualquer outro plano individual e porque tais planos não expõem as entidades participantes a riscos atuariais, associados aos empregados atuais e antigos de outras entidades. As definições desta norma exigem que a entidade classifique o plano administrado em grupo como plano de contribuição definida ou como plano de benefício definido de acordo com os termos do plano (incluindo qualquer obrigação não formalizada que vá além dos termos formais).

39. Para determinar quando reconhecer e como mensurar o passivo relativo ao encerramento de plano multiempregador de benefício definido ou à saída da entidade de plano de benefício definido, a entidade deve aplicar a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Planos de benefício definido que compartilham riscos entre as várias entidades sob controle comum

40. Planos de benefício definido que compartilham riscos entre entidades sob controle comum, por exemplo, uma controladora e suas controladas, não são planos multiempregadores.

41. A entidade que patrocinar planos desse tipo deve obter informações acerca do plano como um todo, mensurado de acordo com esta norma, utilizando premissas que se apliquem ao plano como um todo. Se houver acordo contratual ou política expressa para atribuir o custo líquido dos benefícios definidos do plano, mensurado de acordo

com esta norma às entidades individuais do grupo econômico, então a entidade deve, nas suas demonstrações contábeis separadas ou individuais, reconhecer o custo líquido correspondente aos benefícios definidos para ela. Se não houver tal acordo ou política, o custo líquido do benefício definido deve ser reconhecido nas demonstrações separadas ou individuais da entidade, que é legalmente a patrocinadora do plano. As outras entidades pertencentes ao grupo devem reconhecer, em suas demonstrações contábeis separadas ou individuais, o custo igual às contribuições devidas no período.

42. Há casos no setor público em que a entidade controladora e uma ou mais entidades controladas participam de plano de benefício definido. A menos que exista acordo contratual, acordo vinculativo ou política declarada, conforme especificado no item 41, a entidade controlada deve contabilizar em regime de contribuição definida e a entidade controladora deve contabilizar em regime de benefício definido nas suas demonstrações contábeis consolidadas. A entidade controlada também divulga suas contas em regime de contribuição definida em suas demonstrações contábeis separadas. A entidade controlada que contabiliza em regime de contribuição definida também deve fornecer detalhes da entidade controladora e declarar que, nas demonstrações contábeis consolidadas da entidade controladora, a contabilização utiliza o regime de benefício definido. A entidade controladora também deve fazer as divulgações exigidas pelo item 151.

43. Participação nesse plano é a transação com partes relacionadas, individualmente para cada entidade do grupo. A entidade deve, portanto, em suas demonstrações separadas ou individuais, divulgar as informações exigidas pelo item 151.

Planos do regime geral de previdência social

44. A entidade deve contabilizar sua contribuição em plano do regime geral de previdência social da mesma maneira que contabiliza sua participação em plano multiempregador (ver itens 32 e 39).

45. Planos do regime geral de previdência social são estabelecidos pela legislação e disponíveis a todas as entidades (ou todas as entidades de uma categoria em particular, por exemplo, um setor específico) e são operados pelo governo ou por outro órgão (por exem-

plo, agência criada especificamente para essa finalidade). Esta norma trata apenas dos benefícios dos empregados da entidade e não aborda a contabilização de quaisquer obrigações decorrente de planos de previdência social relacionados com empregados, atuais e anteriores, de entidades que não são controladas pela entidade que reporta. Embora os governos possam estabelecer planos do regime geral de previdência social e proporcionar benefícios a empregados de entidades do setor privado e/ou profissionais independentes, as obrigações decorrentes de tais planos não são tratadas nesta norma. Alguns planos estabelecidos por entidade fornecem benefícios compulsórios, como substituto para benefícios que, de outro modo, seriam cobertos pelo plano de previdência social e benefícios voluntários adicionais. Esses planos não são planos do regime geral de previdência social.

46. Muitos planos do regime geral de previdência social são financiados em regime de repartição simples: as contribuições são fixadas no nível que se espera seja suficiente para pagar os benefícios que vençam no mesmo período; benefícios futuros obtidos durante o período corrente serão pagos com contribuições futuras. Entidades cobertas por planos do regime geral de previdência social devem contabilizar esses planos como planos de contribuição definida ou de benefício definido. O tratamento contábil depende se a entidade tem obrigação legal ou não formalizada de pagar benefícios futuros. Se a única obrigação da entidade for pagar as contribuições à medida que elas vençam, não tendo obrigação de pagar benefícios futuros, ela deve contabilizar esse plano do regime geral de previdência social como plano de contribuição definida.

47. O plano do regime geral de previdência social pode ser classificado como plano de contribuição definida por entidade controlada. No entanto, é uma hipótese refutável que o plano do regime geral de previdência social será caracterizado como plano de benefício definido pela entidade controladora. Quando essa hipótese é refutada, o plano do regime geral de previdência social deve ser contabilizado como plano de contribuição definida.

Seguro de benefícios

48. A entidade pode pagar prêmios de seguro para custear plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar o plano como plano

de contribuição definida, exceto se a entidade tiver (direta ou indiretamente por meio do plano) a obrigação legal ou não formalizada de:

(a) pagar os benefícios a empregados diretamente quando se vencerem; ou

(b) pagar contribuições adicionais, se a seguradora não cobrir todos os benefícios futuros do empregado relativos aos serviços prestados nos períodos corrente e anteriores.

Se a entidade tiver a obrigação legal ou não formalizada, o plano deve ser tratado como plano de benefício definido.

49. Os benefícios segurados por apólice de seguro não precisam ter relação direta ou automática com a obrigação da entidade em relação aos benefícios a empregados. Os planos de benefícios pós-emprego que envolvam apólices de seguro estão sujeitos à mesma distinção entre contabilização e financiamento aplicável a outros planos custeados.

50. Quando a entidade custeia a obrigação de benefícios pós-emprego, ao contribuir para uma apólice de seguro pela qual a entidade (direta ou indiretamente por meio do plano, utilizando-se de mecanismo de fixação de prêmios futuros ou por meio de relacionamento entre as partes relacionadas com a seguradora) mantém a obrigação legal ou não formalizada, o pagamento dos prêmios não corresponde a um acordo de contribuição definida. Como consequência a entidade:

(a) deve contabilizar a apólice de seguro elegível como ativo do plano (ver item 8); e

(b) deve reconhecer outras apólices de seguro como direitos de reembolso (se as apólices satisfizerem aos critérios do item 118).

51. Quando a apólice de seguro estiver no nome de participante específico do plano ou de grupo de participantes e a entidade não tiver nenhuma obrigação legal ou não formalizada de cobrir qualquer perda na apólice, a entidade não tem obrigação de pagar benefícios a empregados, e a seguradora tem a responsabilidade exclusiva de pagar esses benefícios. O pagamento de prêmios fixos, segundo tais contratos, é, na verdade, a liquidação da obrigação de benefícios a empregado e, não, investimento para cobrir a obrigação. Consequentemente, a entidade deixa de possuir um ativo ou um passivo. Portanto, a entidade trata tais pagamentos como contribuições para plano de contribuição definida.

Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida

52. A contabilização dos planos de contribuição definida é direta porque a obrigação da entidade que reporta, relativa a cada exercício, é determinada pelos valores a serem contribuídos no período. Consequentemente, não são necessárias premissas atuariais para mensurar a obrigação ou a despesa, e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas em base não descontada, exceto quando não são completamente liquidadas em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração

53. Quando o empregado tiver prestado serviços à entidade durante o período, a entidade deve reconhecer a contribuição devida para plano de contribuição definida em troca desses serviços:

(a) como passivo, após a dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida relativa ao serviço prestado antes do período a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deve reconhecer esse excesso como ativo (despesa antecipada), na medida em que as antecipações conduzirão, por exemplo, à redução nos pagamentos futuros ou no reembolso em dinheiro; e

(b) como despesa, a menos que outra norma exija ou permita a inclusão da contribuição no custo de ativo (ver, por exemplo, as NBC TSP 04 e NBC TSP 07).

54. Quando as contribuições para plano de contribuição definida não são completamente liquidadas em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis da prestação de serviço pelo empregado, elas devem ser descontadas, utilizando-se a taxa de desconto especificada no item 85.

Divulgação

55. A entidade deve divulgar o valor reconhecido como despesa para os planos de contribuição definida.

56. Quando for exigida por NBC TSP, a entidade deve divulgar informação acerca das contribuições para planos de contribuição definida relativas ao pessoal-chave da entidade.

Benefícios pós-emprego: planos de benefício definido

57. A contabilização dos planos de benefício definido é complexa porque são necessárias premissas atuariais para mensurar a obrigação e a despesa do plano, bem como existe a possibilidade de ganhos e perdas atuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas ao seu valor presente, porque podem ser liquidadas muitos anos após a prestação dos serviços pelos empregados.

Reconhecimento e mensuração

58. Plano de benefício definido pode não ter fundo constituído ou pode ser total ou parcialmente coberto pelas contribuições da entidade e, algumas vezes, dos seus empregados, para entidade ou fundo legalmente separado da entidade que reporta, e a partir do qual são pagos os benefícios a empregados. O pagamento dos benefícios depende não somente da situação financeira e do desempenho dos investimentos do fundo, mas também da capacidade e da propensão da entidade de suprir qualquer insuficiência nos ativos do fundo. Portanto, a entidade assume, na essência, os riscos atuariais e de investimento associados ao plano. Consequentemente, a despesa reconhecida de plano de benefício definido não é necessariamente o valor da contribuição devida relativa ao período.

59. A contabilização de planos de benefício definido pela entidade envolve os seguintes passos:

(a) determinar o *déficit* ou o *superávit*. Isso envolve:

(i) utilizar uma técnica atuarial, o método de crédito unitário projetado, para estimar de maneira confiável o custo final para a entidade do benefício obtido pelos empregados em troca dos serviços prestados nos períodos corrente e anteriores (ver itens 69 a 71). Isso exige que a entidade determine quanto do benefício deve ser atribuível aos períodos corrente e anteriores (ver itens 72 a 76) e que faça estimativas (premissas atuariais) acerca de variáveis demográficas (tais como rotatividade e mortalidade de empregados) e variáveis financeiras (tais como futuros aumentos nos

salários e nos custos médicos), que afetarão o custo do benefício (ver itens 77 a 100);

(ii) descontar esse benefício para determinar o valor presente da obrigação de benefício definido e o custo do serviço corrente (ver itens 69 a 71 e 85 a 88);

(iii) deduzir o valor justo de quaisquer ativos do plano (ver itens 115 a 117) do valor presente da obrigação de benefício definido;

(b) determinar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido como o valor do *déficit* ou do *superávit* determinado na alínea (a), ajustado por qualquer efeito de limitação de ativo líquido de benefício definido ao teto de ativo (ver item 66);

(c) determinar os valores a serem reconhecidos no resultado:

(i) custo do serviço corrente (ver itens 72 a 76);

(ii) qualquer custo do serviço passado e ganho ou perda na liquidação (ver itens 101 a 114);

(iii) juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (ver itens 125 a 128);

(d) determinar as remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, a serem reconhecidas no patrimônio líquido, compreendendo:

(i) ganhos e perdas atuariais (ver itens 130 e 131);

(ii) retorno sobre os ativos do plano, excluindo valores que constam nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (ver item 132); e

(iii) qualquer mudança no efeito do teto de ativo (ver item 66), excluindo os valores que constam nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

Quando a entidade possuir mais de um plano de benefício definido, deve aplicar esses procedimentos separadamente para cada plano relevante.

60. A entidade deve determinar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido com suficiente regularidade, de modo que os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis não divirjam, significativamente, dos valores que seriam determinados na data a que se referem as demonstrações contábeis.

61. Esta norma incentiva, mas não requer, que a entidade envolva atuário habilitado na mensuração de todas as obrigações relevantes de benefícios pós-emprego. Por razões práticas, a entidade pode solicitar a atuário habilitado que realize a avaliação detalhada da obrigação antes da data a que se referem as demonstrações contábeis. Contudo, os resultados dessa avaliação devem ser atualizados com base em transações relevantes e em outras mudanças significativas nas circunstâncias (incluindo alterações nos valores de mercado e nas taxas de juros) até o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

62. Em alguns casos, estimativas, médias e simplificações de cálculo podem proporcionar uma aproximação confiável dos cálculos detalhados e ilustrados nesta norma.

Contabilização da obrigação não formalizada

63. A entidade deve contabilizar não somente a sua obrigação legal segundo os termos formais de plano de benefício definido, mas também qualquer obrigação não formalizada que surja a partir das práticas informais da entidade. As práticas informais dão origem à obrigação não formalizada quando a entidade não tiver alternativa realista a não ser pagar os benefícios a empregados. Um exemplo de obrigação não formalizada ocorre quando uma alteração nas práticas informais da entidade possa causar dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

64. Os termos formais de plano de benefício definido podem permitir que a entidade encerre sua obrigação com o plano. Contudo, é usualmente difícil para a entidade encerrar sua obrigação com o plano (sem pagamento), se os empregados tiverem de ser mantidos. Portanto, na ausência de evidência em sentido contrário, a contabilização de benefícios pós-emprego pressupõe que a entidade que prometa esses benefícios deve continuar a fazê-lo durante o tempo de trabalho remanescente dos empregados.

Balanco patrimonial

65. A entidade deve reconhecer o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido no balanço patrimonial.

66. Quando a entidade obtiver *superávit* no plano de benefício definido, ela deve mensurar o valor líquido de ativo de benefício definido como sendo o menor entre:

- (a) o *superávit* no plano de benefício definido; e
- (b) o teto de ativo, determinado pela aplicação da taxa de desconto especificada no item 85.

67. O valor líquido de ativo de benefício definido pode surgir quando o plano de benefício definido tiver recebido excesso de contribuições ou quando ocorrerem ganhos atuariais. A entidade deve reconhecer o valor líquido de ativo de benefício definido nesses casos porque:

- (a) a entidade controla o recurso, que é a capacidade de utilizar o *superávit* para gerar benefícios futuros;
- (b) esse controle é resultado de eventos passados (contribuições pagas pela entidade e serviços prestados pelo empregado); e
- (c) benefícios econômicos futuros estão disponíveis para a entidade na forma de redução nas contribuições futuras ou de restituição em dinheiro, seja diretamente à entidade ou indiretamente para outro plano deficitário. O teto de ativo é o valor presente desses benefícios futuros.

Reconhecimento e mensuração: valor presente de obrigação por benefício definido e custo do serviço corrente

68. O custo final de plano de benefício definido pode ser influenciado por muitas variáveis, tais como salários na data da concessão do benefício, rotatividade e mortalidade, contribuições de empregados e tendências de custos médicos. O custo final do plano é incerto e é provável que essa incerteza venha a permanecer por longo período de tempo. Com o objetivo de mensurar o valor presente das obrigações de benefício pós-emprego e o respectivo custo do serviço corrente, é necessário:

- (a) aplicar método de avaliação atuarial (ver itens 69 a 71);
- (b) atribuir benefício aos períodos de serviço (ver itens 72 a 76); e
- (c) adotar premissas atuariais (ver itens 77 a 100).

Método de avaliação atuarial

69. A entidade deve utilizar o método de crédito unitário projetado para determinar o valor presente das obrigações de benefício defi-

nido e o respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, o custo do serviço passado.

70. O método de crédito unitário projetado (às vezes conhecido como método de benefícios acumulados com *pro rata* de serviço ou como método benefício/anos de serviço) considera cada período de serviço como dando origem a uma unidade adicional de direito ao benefício (ver itens 72 a 76) e mensura cada unidade separadamente para construir a obrigação final (ver itens 77 a 100).

71. A entidade deve descontar a valor presente o total da obrigação de benefícios pós-emprego, mesmo se parte da obrigação seja liquidada em até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Atribuição de benefício a períodos de serviço

72. Para determinar o valor presente das obrigações de benefício definido e o respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, o custo dos serviços passados, a entidade deve atribuir o benefício aos períodos de serviços de acordo com a fórmula de benefício do plano. Entretanto, se o serviço do empregado em anos posteriores conduzir a um nível significativamente superior de benefício do que em anos anteriores, a entidade deve atribuir o benefício de forma linear desde:

(a) a data em que o serviço prestado pelo empregado conduz aos primeiros benefícios do plano (independentemente de os benefícios estarem, ou não, condicionados a serviço posterior) até

(b) a data em que a prestação de serviço adicional por parte do empregado não conduza a qualquer valor significativo de outros benefícios do plano, com exceção de outros aumentos salariais.

73. O método de crédito unitário projetado exige que a entidade atribua benefícios ao período corrente (para determinar o custo do serviço corrente) e aos períodos corrente e anteriores (para determinar o valor presente das obrigações de benefícios definidos). A entidade deve atribuir benefícios a períodos em que surge a obrigação de proporcionar os benefícios pós-emprego. Essa obrigação surge quando os empregados prestam serviços em troca de benefícios pós-emprego, que a entidade espera pagar em períodos futuros a que se referem as demonstrações contábeis. As técnicas atuariais permitem que a enti-

dade mensure essa obrigação com suficiente confiabilidade para justificar o reconhecimento do passivo.

74. Os serviços prestados pelos empregados dão origem à obrigação coberta por plano de benefício definido, mesmo que os benefícios estejam condicionados ao emprego futuro (em outras palavras, eles não estão adquiridos). Os serviços prestados por empregado, antes da data de aquisição, dão origem à obrigação não formalizada, porque, ao final de cada período a que se referem as demonstrações contábeis, o valor de serviço futuro, que o empregado terá de prestar antes de ter direito ao benefício, é reduzido. Ao mensurar sua obrigação de benefício definido, a entidade deve considerar a probabilidade de que alguns empregados possam não satisfazer a quaisquer requisitos de aquisição. De maneira similar, embora alguns benefícios pós-emprego, por exemplo, os benefícios médicos pós-emprego, se tornem pagáveis apenas se ocorrer evento especificado quando o empregado deixou de ser empregado, a obrigação é criada quando o empregado presta serviço que dará direito ao benefício se o evento especificado ocorrer. A probabilidade de ocorrência do evento especificado afeta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe.

75. A obrigação aumenta até a data em que a prestação de serviços por parte do empregado não mais conduzirá a valor significativo de outros benefícios. Portanto, todo o benefício é atribuído a períodos que terminam nessa data ou antes dela. O benefício é atribuído a períodos contábeis individuais, de acordo com a fórmula de benefício do plano. Entretanto, se o serviço do empregado, em anos posteriores, conduzir a um nível significativamente mais elevado de benefício do que em anos anteriores, a entidade deve atribuir o benefício em base linear até a data em que o serviço adicional pelo empregado conduzirá a nenhum valor significativo de benefícios adicionais. Isso decorre porque o serviço do empregado, ao longo de todo o período, acabará por levar o benefício em nível mais elevado.

76. Quando o valor da prestação for uma proporção constante do salário final por cada ano de serviço, os futuros aumentos salariais afetarão o valor exigido para liquidar a obrigação de serviço antes da data a que se referem as demonstrações contábeis, mas não criarão obrigação adicional. Assim sendo:

(a) para efeitos do disposto no item 72(b), os aumentos salariais não conduzem a outros benefícios, mesmo que o valor dos benefícios dependa do último salário; e

(b) o valor do benefício atribuído a cada período é uma proporção constante do salário a que o benefício está atrelado.

Premissas atuariais

77. As premissas atuariais não devem ser enviesadas e mutuamente compatíveis.

78. As premissas atuariais são as melhores estimativas da entidade sobre as variáveis que determinarão o custo final de prover benefícios pós-emprego. As premissas atuariais compreendem:

(a) premissas demográficas acerca das características futuras dos empregados atuais e antigos (e seus dependentes) que sejam elegíveis aos benefícios. Premissas demográficas tratam de tópicos, tais como:

(i) mortalidade (ver itens 83 e 84);

(ii) taxas de rotatividade, invalidez e aposentadoria antecipada dos empregados;

(iii) proporção de participantes do plano com dependentes que serão elegíveis aos benefícios;

(iv) proporção de participantes do plano que escolherá cada opção de forma de pagamento disponível conforme os termos do plano; e

(v) taxas de sinistralidade dos planos médicos;

(b) premissas financeiras que abordam tópicos como:

(i) taxa de desconto (ver itens 85 a 88);

(ii) níveis de benefícios, excluindo qualquer custo dos benefícios que deva correr por conta de empregados, e salário futuro (ver itens 89 a 97);

(iii) no caso de benefícios médicos, custos médicos futuros, incluindo custos de administração de sinistros (ou seja, custos que serão incorridos no processamento e solução de sinistros, incluindo honorários legais e taxas de reguladores) (ver itens 98 a 100); e

(iv) impostos devidos pelo plano sobre contribuições relativas a serviços anteriores à data a que se referem as demonstrações contábeis, ou sobre benefícios decorrentes desses serviços.

79. As premissas atuariais não são enviesadas se elas não forem imprudentes nem excessivamente conservadoras.

80. As premissas atuariais são mutuamente compatíveis se refletirem as relações econômicas entre fatores, tais como inflação, taxas de crescimento salarial e taxa de desconto. Por exemplo, todas as premissas que dependem de determinado nível de inflação (tais como premissas sobre taxas de juros, aumentos de salários e de benefícios) para qualquer período futuro devem pressupor o mesmo nível de inflação.

81. A entidade deve determinar a taxa de desconto e outras premissas financeiras em termos nominais (taxa de inflação inclusa), exceto se as estimativas em termos reais (líquidas da taxa de inflação) forem mais confiáveis, por exemplo, em economia hiperinflacionária ou quando o benefício for indexado e existir mercado estruturado de títulos de dívida indexados na mesma moeda e prazo.

82. As premissas financeiras devem basear-se em expectativas de mercado na data a que se referem as demonstrações contábeis, relativamente ao período ao longo do qual devem ser liquidadas as obrigações.

Premissas atuariais: mortalidade

83. A entidade deve determinar suas premissas de mortalidade, tendo por referência a sua melhor estimativa de mortalidade dos participantes do plano durante e após o emprego.

84. A fim de estimar o custo final do benefício, a entidade deve considerar as mudanças esperadas na taxa de mortalidade, por exemplo, ajustando as tábuas-padrão de mortalidade com estimativas de melhorias na mortalidade.

Premissas atuariais: taxa de desconto

85. A taxa utilizada para descontar a valor presente as obrigações de benefícios pós-emprego (tanto as custeadas como as não custeadas) deve refletir o valor do dinheiro no tempo. A moeda e o prazo do instrumento financeiro devem ser consistentes com a moeda e o prazo estimado das obrigações de benefício pós-emprego.

86. A premissa atuarial que tem efeito significativo é a taxa de desconto. A taxa de desconto deve refletir o valor do dinheiro no tempo, mas, não, o risco atuarial ou de investimento. Além disso, a taxa de desconto não deve refletir o risco de crédito específico da entidade

suportado pelos seus credores, nem refletir o risco de a experiência futura poder diferir das premissas atuariais.

87. A taxa de desconto deve refletir os prazos estimados dos pagamentos de benefícios. Na prática, a entidade frequentemente consegue isso, aplicando uma única taxa de desconto média ponderada que reflita os prazos estimados e o valor dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

88. A entidade decide se a taxa de desconto que reflete o valor do dinheiro no tempo é a melhor aproximação, na data a que se referem as demonstrações contábeis, tendo por referência os rendimentos de mercado de títulos da dívida pública, de títulos da dívida privada com elevados *ratings* ou de outro instrumento financeiro. Geralmente, os rendimentos de mercado dos títulos da dívida pública fornecem a melhor aproximação do valor do dinheiro no tempo. Entretanto, pode haver situações em que esse não é o caso, por exemplo, quando não há mercado ativo de títulos da dívida pública ou em que os rendimentos do mercado de tais títulos não refletem o valor do dinheiro no tempo. Nesses casos, a entidade que relata deve determinar a taxa por outro método, por exemplo, por referência às rentabilidades de mercado de títulos da dívida privada com elevados *ratings*. Também pode haver circunstâncias em que não exista mercado ativo de títulos da dívida pública ou de títulos da dívida privada com elevados *ratings* com maturidade suficiente para corresponder ao prazo estimado de todos os pagamentos de benefícios. Nessas circunstâncias, a entidade deve utilizar as taxas correntes de mercado, com a maturidade apropriada para descontar pagamentos de maturidades mais curtas, e deve estimar a taxa de desconto para vencimentos mais longos, extrapolando as taxas correntes de mercado ao longo da curva de rendimento. É improvável que o valor presente total de obrigação de benefício definido seja particularmente sensível à taxa de desconto aplicada à parcela dos benefícios devidos após o vencimento final do instrumento financeiro disponível, como títulos da dívida pública e títulos da dívida privada.

Premissas atuariais: salários, benefícios e custos médicos

89. A entidade deve mensurar suas obrigações de benefício definido em base que reflita:

(a) os benefícios estabelecidos nos termos do plano (ou resultantes de qualquer obrigação não formalizada que vá além desses termos), na data a que se referem as demonstrações contábeis;

(b) quaisquer aumentos salariais estimados futuros que afetem os benefícios devidos;

(c) o efeito de qualquer limite sobre a parcela do empregador no custo dos benefícios futuros;

(d) as contribuições de empregados ou de terceiros que reduzam o custo final desses benefícios para a entidade; e

(e) as mudanças futuras estimadas no nível de benefícios do regime geral de previdência social que afetem os benefícios devidos, segundo o plano de benefício definido, se e somente se:

(i) essas mudanças tiverem sido decretadas antes da data a que se referem as demonstrações contábeis; ou

(ii) dados históricos ou outras evidências confiáveis indicarem que esses benefícios do regime geral de previdência social mudarão de alguma forma previsível, por exemplo, de acordo com mudanças futuras nos níveis gerais de preço ou nos níveis gerais de salário.

90. As premissas atuariais devem refletir alterações em benefícios futuros que estejam estabelecidos nos termos formais de plano (ou obrigação não formalizada que vá além desses termos) na data a que se referem as demonstrações contábeis. Esse é o caso quando, por exemplo:

(a) a entidade tem histórico de benefícios crescentes, por exemplo, para mitigar os efeitos da inflação e não exista indício de que essa prática se alterará no futuro;

(b) a entidade está obrigada, seja pelos termos formais de plano (ou obrigação não formalizada que vá além desses termos) ou pela legislação, a utilizar quaisquer excedentes desse plano para benefício dos participantes do plano (ver item 110(c)); ou

(c) os benefícios variam em resposta à meta de desempenho ou a outros critérios. Por exemplo, os termos do plano podem dispor que haverá redução do valor dos benefícios ou exigirá contribuições adicionais dos empregados, se os ativos do plano forem insuficientes. A mensuração da obrigação deve refletir a melhor estimativa do efeito da meta de desempenho ou outros critérios.

91. As premissas atuariais não devem refletir alterações nos benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de obrigação não formalizada), na data a que se referem as demonstrações contábeis. Tais alterações resultarão em:

(a) custo do serviço passado, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço prestado antes da alteração; e

(b) custo do serviço corrente relativo a períodos posteriores à alteração, na medida em que eles modifiquem os benefícios relativos a serviços posteriores à alteração.

92. As estimativas de futuros aumentos salariais devem levar em consideração a inflação, a experiência, as promoções e outros fatores relevantes, tais como oferta e demanda no mercado de trabalho.

93. Alguns planos de benefício definido limitam as contribuições que a entidade está obrigada a pagar. O custo final dos benefícios deve considerar o efeito do limite sobre as contribuições. O efeito do limite sobre contribuições deve ser determinado pelo que for mais curto entre:

(a) a vida estimada da entidade; e

(b) a vida estimada do plano.

94. Alguns planos de benefício definido exigem que os empregados ou terceiros contribuam para o custo do plano. As contribuições dos empregados reduzem o custo dos benefícios para a entidade. A entidade deve considerar se as contribuições de terceiros reduzem o custo dos benefícios para a entidade ou constituem direito a reembolso, conforme descrito no item 118. Contribuições de empregados ou de terceiros são estabelecidas nos termos formais do plano (ou resultam de obrigação não formalizada que vá além desses termos) ou são discricionárias. Contribuições discricionárias de empregados ou de terceiros reduzem o custo do serviço por ocasião do pagamento dessas contribuições ao plano.

95. Contribuições de empregados ou de terceiros estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem atreladas ao serviço) ou afetam as remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (se não estiverem atreladas ao serviço). Um exemplo de contribuições que não estão atreladas ao serviço ocorre quando as contribuições forem exigidas para reduzir o *déficit* decorrente de perdas sobre os ativos do plano ou de perdas

atuariais. Se as contribuições de empregados ou de terceiros são atreladas ao serviço, essas reduzem o custo do serviço da seguinte forma:

(a) se o valor das contribuições depende do número de anos de serviço, a entidade deve atribuir as contribuições para períodos de serviço, utilizando o mesmo método de atribuição exigido pelo item 72 para o benefício bruto (isto é, utilizando a fórmula de contribuição do plano ou a forma linear); ou

(b) se o valor das contribuições independe do número de anos de serviço, a entidade está autorizada a reconhecer tais contribuições como redução do custo do serviço no período em que o serviço relacionado seja prestado. Exemplos de contribuições que são independentes do número de anos de serviço incluem aqueles que são uma percentagem fixa do salário do empregado, um valor fixo durante todo o período de serviço ou dependem da idade do empregado.

96. Para contribuições dos empregados ou de terceiros que são atribuídas aos períodos de serviço, de acordo com o item 95(a), as mudanças nas contribuições resultam em:

(a) custo do serviço corrente e passado (se essas mudanças não forem estabelecidas nos termos formais do plano e não resultarem de obrigação não formalizada); ou

(b) ganhos e perdas atuariais (se essas mudanças forem estabelecidas nos termos formais do plano ou resultarem de obrigação não formalizada).

97. Alguns benefícios pós-emprego estão atrelados a variáveis, como o nível de benefícios do regime geral de previdência social ou assistência médica governamental. A mensuração de tais benefícios deve refletir a melhor estimativa dessas variáveis, baseadas no dado histórico e em outra evidência confiável.

98. As premissas acerca de custos médicos devem levar em consideração as estimativas de alterações futuras no custo dos serviços médicos que resultem não só da inflação como de alterações específicas nos custos médicos.

99. A mensuração de benefícios de assistência médica pós-emprego requer a utilização de premissas acerca do nível e da frequência de sinistros futuros e do custo para a cobertura desses sinistros. A entidade deve estimar os custos médicos futuros com base em

dados históricos sobre a experiência da própria entidade, adicionado sempre que necessário por dados históricos de outras entidades, de companhias de seguro, de fornecedores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros devem considerar o efeito dos avanços tecnológicos, a mudança no uso de assistência médica ou de modelos de prestação dessa assistência e as alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.

100. O nível e a frequência dos sinistros são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e ao sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros fatores, tais como localização geográfica. Portanto, os dados históricos devem ser ajustados na medida em que o conjunto demográfico da população diferir daquele utilizado como base de dados. Esses dados devem ser também ajustados sempre que haja evidência confiável de que as tendências históricas se modificarão.

Custo do serviço passado e ganhos e perdas na liquidação

101. Antes de determinar o custo do serviço passado ou o ganho ou a perda na liquidação, a entidade deve remensurar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido usando o valor justo dos ativos do plano e as premissas atuariais correntes (incluindo taxas de juros de mercado e outros preços de mercado correntes) que reflitam os benefícios oferecidos em conformidade com o plano antes de alteração, encurtamento ou liquidação do plano.

102. A entidade não precisa distinguir entre custo do serviço passado resultante de alteração, custo do serviço passado resultante de encurtamento e ganho ou perda na liquidação do plano, se essas transações ocorrerem ao mesmo tempo. Em alguns casos, a alteração no plano ocorre antes da liquidação, como, por exemplo, quando a entidade altera os benefícios decorrentes do plano e liquida posteriormente os benefícios alterados. Nesses casos, a entidade deve reconhecer o custo do serviço passado antes de qualquer ganho ou perda na liquidação.

103. A liquidação ocorre ao mesmo tempo em que uma alteração e um encurtamento no plano, se o plano for encerrado com o efeito de que a obrigação seja liquidada e o plano deixe de existir. Entretanto, o

encerramento do plano não é liquidação se o plano for substituído por novo plano que ofereça benefícios que sejam, na essência, os mesmos.

Custo do serviço passado

104. Custo do serviço passado é a mudança no valor presente da obrigação de benefício definido, resultante de alteração ou encurtamento do plano.

105. A entidade deve reconhecer o custo do serviço passado como despesa na data em que ocorrer primeiro entre as seguintes opções:

- (a) quando ocorrer a alteração ou o encurtamento do plano; e
- (b) quando a entidade reconhecer os custos de reestruturação correspondentes (ver NBC TSP 03) ou os benefícios rescisórios (ver item 168).

106. A alteração no plano ocorre quando a entidade introduz ou cancela plano de benefício definido ou altera os benefícios devidos em virtude de plano de benefício definido existente.

107. O encurtamento ocorre quando a entidade reduz, significativamente, o número de empregados cobertos pelo plano. O encurtamento pode resultar de evento isolado, tal como o fechamento de fábrica de uma empresa estatal dependente, a descontinuação de operação ou o encerramento ou a suspensão do plano.

108. O custo do serviço passado pode ser tanto positivo (quando benefícios são introduzidos ou modificados de tal modo que o valor presente da obrigação de benefício definido aumenta) quanto negativo (quando benefícios são cancelados ou modificados, de tal modo que o valor presente da obrigação de benefício definido diminui).

109. Quando a entidade reduz determinados benefícios a pagar, conforme plano de benefício definido existente e, ao mesmo tempo, aumenta outros benefícios a pagar, segundo o plano para os mesmos empregados, a entidade deve tratar a alteração como alteração líquida.

110. O custo do serviço passado exclui:

- (a) o efeito das diferenças entre os aumentos reais de salário e os previamente presumidos sobre a obrigação de pagar benefícios referentes a serviços prestados em anos anteriores (não há custo do serviço passado, porque as premissas atuariais contemplam projeções salariais);

(b) estimativas, a maior ou a menor, na concessão de aumentos discricionários de benefícios, quando a entidade tiver obrigação não formalizada de conceder tais aumentos (não há custo do serviço passado, pois as premissas atuariais admitem esses aumentos);

(c) estimativas de melhorias de benefícios resultantes de ganhos atuariais ou do retorno sobre os ativos do plano que tiverem sido reconhecidos nas demonstrações contábeis, se a entidade for obrigada, seja pelos termos formais do plano (ou de obrigação não formalizada que vá além desses termos) ou pela legislação, a utilizar qualquer excedente do plano em benefício dos participantes do plano, mesmo se o aumento de benefício ainda não tiver sido formalmente concedido (não há custo do serviço passado, pois o aumento resultante da obrigação é uma perda atuarial; ver item 90); e

(d) o aumento de benefícios com direito adquirido (ou seja, benefícios que não dependem de emprego futuro – ver item 74) quando, na ausência de benefícios novos ou melhorados, os empregados atenderem aos requisitos de aquisição de direito (não há custo do serviço passado, pois a entidade reconheceu o custo estimado de benefícios como custo do serviço corrente, à medida que o serviço foi prestado).

Ganhos e perdas na liquidação

111. O ganho ou a perda na liquidação é a diferença entre:

(a) o valor presente da obrigação de benefício definido que estiver sendo liquidada, conforme determinado na data de liquidação; e

(b) o preço de liquidação, incluindo quaisquer ativos do plano transferidos e quaisquer pagamentos feitos diretamente pela entidade referente à liquidação.

112. A entidade deve reconhecer o ganho ou a perda na liquidação de plano de benefício definido quando ocorrer a liquidação.

113. A liquidação ocorre quando a entidade celebra a transação que elimina todas as obrigações, legais ou não formalizadas, restantes em relação à totalidade ou parte dos benefícios oferecidos pelo plano de benefício definido (exceto o pagamento de benefícios a empregados, ou em seu nome, de acordo com os termos do plano e considerado nas premissas atuariais). Por exemplo, uma transferência não recorrente de obrigações significativas do empregador em virtude do plano à companhia seguradora por meio da aquisição de apólice de seguros é uma liquidação; um pagamento em dinheiro em parcela única, de acordo com os termos do

plano, a participantes do plano em troca de seu direito ao recebimento de benefícios pós-emprego específicos não é uma liquidação.

114. Em alguns casos, a entidade adquire uma apólice de seguro para custear parte ou a totalidade dos benefícios a empregados, referentes ao serviço prestado nos períodos corrente e anteriores. A aquisição de apólice desse tipo não é uma liquidação se a entidade manter a obrigação legal ou não formalizada (ver item 48) de pagar valores adicionais, se a seguradora não pagar os benefícios aos empregados, estabelecidos na apólice de seguro. Os itens 118 a 121 estabelecem o reconhecimento e a mensuração dos direitos a reembolsos previstos em apólices de seguro que não são ativos do plano.

Reconhecimento e mensuração: ativos do plano

Valor justo dos ativos do plano

115. O valor justo de quaisquer ativos do plano deve ser deduzido do valor presente da obrigação de benefício definido na determinação do *déficit* ou do *superávit*.

116. Os ativos do plano excluem contribuições não pagas, devidas pela entidade ao fundo de pensão, assim como quaisquer instrumentos financeiros não transferíveis, emitidos pela entidade e detidos pelo fundo. Os ativos do plano são reduzidos por quaisquer passivos do fundo que não estão relacionados com benefícios a empregados, por exemplo, contas a pagar e outros exigíveis e passivos resultantes dos instrumentos financeiros derivativos.

117. Quando os ativos do plano incluem apólices de seguro elegíveis, que correspondem exatamente ao valor e ao prazo de partes ou da totalidade dos benefícios devidos do plano, o valor justo dessas apólices de seguro deve ser considerado como o valor presente das respectivas obrigações (sujeito a qualquer redução necessária se os valores a receber, segundo as apólices de seguro, não forem integralmente recuperáveis).

Reembolsos

118. Quando, e somente quando, for praticamente certo que a outra parte reembolsará total ou parcialmente os gastos necessários para liquidar obrigação de benefício definido, a entidade deve:

(a) reconhecer seu direito ao reembolso como ativo separado. A entidade deve mensurar o ativo pelo valor justo;

(b) separar e reconhecer as variações no valor justo de seu direito ao reembolso da mesma forma que para mudanças no valor justo de ativos do plano (ver itens 126 e 128). Os componentes de custo de benefício definido reconhecidos de acordo com o item 122 podem ser reconhecidos pelo valor líquido dos valores relativos a variações no valor contábil do direito ao reembolso.

119. Algumas vezes, a entidade está em condições de procurar outra parte, tal como seguradora, para pagar parte ou a totalidade dos gastos necessários para liquidar a obrigação de benefício definido. Apólices de seguro elegíveis, como definidas no item 8, são ativos do plano. A entidade deve contabilizar apólices de seguro elegíveis da mesma maneira que os outros ativos do plano e o item 118 não é relevante para esses casos (ver itens 48 a 51 e 117).

120. Quando a apólice de seguro mantida pela entidade não é apólice de seguro elegível, essa apólice de seguro não é um ativo do plano. O item 118 é relevante para tais casos: a entidade deve reconhecer seu direito ao reembolso, de acordo com a apólice de seguro, como ativo separado e, não, como dedução, ao determinar o *déficit* ou o *superávit* do benefício definido. O item 142(b) exige que a entidade divulgue breve descrição da ligação entre o direito a reembolso e a respectiva obrigação.

121. Se o direito ao reembolso decorrer de apólice de seguro que corresponde exatamente ao valor e ao prazo de parte ou da totalidade dos benefícios devidos, conforme o plano de benefício definido, o valor justo do direito de reembolso é considerado como sendo o valor presente da respectiva obrigação (condicionado a qualquer redução necessária se o reembolso não for integralmente recuperável).

Componentes de custo de benefício definido

122. A entidade deve reconhecer os componentes de custo de benefício definido, exceto na medida em que outra NBC TSP exigir ou permitir sua inclusão no custo de ativo, da seguinte maneira:

(a) custo do serviço (ver itens 68 a 114) no resultado;

(b) juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (ver itens 125 a 128) no resultado; e

(c) remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (ver itens 129 a 132) no patrimônio líquido.

123. Outras NBCs TSP exigem a inclusão de alguns custos de benefício a empregados como custo de ativos, tais como estoques e imobilizado (ver NBC TSP 04 e NBC TSP 07). Quaisquer custos de benefícios pós-emprego incluídos no custo desses ativos devem considerar a proporção apropriada dos componentes listados no item 122.

124. Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido reconhecidas no patrimônio líquido não devem ser reclassificadas para o resultado no período subsequente. Contudo, a entidade pode transferir esses valores reconhecidos dentro do patrimônio líquido.

Juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo)
de benefício definido

125. Os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido devem ser determinados multiplicando-se o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido pela taxa de desconto especificada no item 85, ambos conforme determinados no início do período a que se referem as demonstrações contábeis, levando em consideração quaisquer mudanças no valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido durante o período em razão de pagamentos de contribuições e benefícios.

126. Os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido podem ser vistos como compreendendo receita de juros sobre ativos do plano, custo de juros sobre a obrigação de benefício definido e juros sobre o efeito do teto de ativo mencionado no item 66.

127. A receita de juros sobre ativos do plano é o componente de retorno sobre os ativos do plano e deve ser determinada multiplicando-se o valor justo dos ativos do plano pela taxa de desconto especificada no item 85, ambos conforme determinados no início do período a que se referem as demonstrações contábeis, levando em consideração quaisquer mudanças nos ativos do plano durante o período em razão de contribuições e pagamentos de benefícios. A diferença entre a receita de juros sobre ativos do plano e o retorno sobre ativos do plano

deve ser incluída na remensuração do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

128. Os juros sobre o efeito do teto de ativo são parte da mudança total no efeito do teto de ativo e são determinados multiplicando-se o efeito do teto de ativo pela taxa de desconto especificada no item 85, ambos conforme determinados no início do período a que se referem as demonstrações contábeis. A diferença entre esse valor e a mudança total no efeito do teto de ativo deve ser incluída na remensuração do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido

129. Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido compreendem:

- (a) ganhos e perdas atuariais (ver item 130 e 131);
- (b) retorno sobre os ativos do plano (ver item 132), excluindo valores que constam nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (ver item 127); e
- (c) qualquer mudança no efeito do teto de ativo, excluindo valores que constam nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (ver item 128).

130. Ganhos e perdas atuariais resultam de aumentos ou reduções no valor presente da obrigação de benefício definido em razão de mudanças em premissas atuariais e os ajustes pela experiência. As causas de ganhos e de perdas atuariais incluem, por exemplo:

- (a) aumentos e reduções inesperadas nas taxas de mortalidade e rotatividade de empregados, antecipação de aposentadoria ou aumento nos salários, benefícios (se os termos formais ou construtivos do plano estabelecerem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;
- (b) o efeito de mudanças nas premissas em relação às opções de pagamento de benefícios;
- (c) o efeito de mudanças nas estimativas de rotatividade futura de empregados, aposentadoria antecipada ou mortalidade, ou de aumentos nos salários, benefícios (se os termos formais ou construtivos do plano estabelecerem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos; e
- (d) o efeito de mudanças na taxa de desconto.

131. Os ganhos e as perdas atuariais não devem incluir as alterações no valor presente da obrigação de benefício definido ocorrido em razão da introdução, alteração, encurtamento ou liquidação do plano de benefício definido ou alterações nos benefícios devidos, de acordo com o plano de benefício definido. Referidas alterações resultam em custo do serviço passado ou em ganhos ou perdas na liquidação.

132. Na determinação do retorno sobre os ativos do plano, a entidade deve deduzir os custos de gestão dos ativos do plano e quaisquer impostos devidos pelo próprio plano, exceto impostos incluídos nas premissas atuariais utilizadas para mensurar a obrigação de benefício definido (item 78). Outros custos de administração não devem ser deduzidos do retorno sobre os ativos do plano.

Apresentação

Compensação

133. A entidade pode compensar um ativo referente a um plano com um passivo referente a outro plano quando, e somente quando, a entidade:

(a) tem o direito legal para utilizar o excedente do plano para liquidar obrigações de outro plano; e

(b) tem a intenção de liquidar as obrigações em base líquida ou pretende liquidar, simultaneamente, o excedente do plano contra a obrigação de outro plano.

134. (Não convergido).

Distinção entre circulante e não circulante

135. As entidades normalmente distinguem ativos e passivos circulantes de ativos e passivos não circulantes. Esta norma não especifica se a entidade deve distinguir a parcela circulante e não circulante de ativos e passivos provenientes de benefícios pós-emprego.

Componente financeiro de custo de benefício definido

136. O item 122 exige que a entidade reconheça o custo do serviço e os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido no resultado. Esta norma não especifica como a entidade deve apresentar o custo do serviço e os juros líquidos sobre o valor líquido de

passivo (ativo) de benefício definido. A entidade deve apresentar esses componentes de acordo com o estabelecido na NBC TSP 11.

Divulgação

137. A entidade deve divulgar informações que:

(a) expliquem as características de seus planos de benefício definido e os riscos a eles associados (ver item 141);

(b) identifiquem e expliquem os valores em suas demonstrações contábeis decorrentes de seus planos de benefício definido (ver itens 142 a 146); e

(c) descrevam como seus planos de benefício definido podem afetar o valor, o prazo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade (ver itens 147 a 149).

138. Para atingir os propósitos do item 137, a entidade deve considerar todos os seguintes itens:

(a) o nível de detalhamento necessário para atender aos requisitos de divulgação;

(b) o quanto de ênfase se deve dar a cada um dos diversos requisitos;

(c) o quanto de agregação ou desagregação se deve efetuar; e

(d) se os usuários das demonstrações contábeis necessitam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

139. Se as divulgações efetuadas de acordo com os requisitos desta norma e de outras NBCs TSP forem insuficientes para atingir os objetivos do item 137, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para alcançar esses objetivos. Por exemplo, a entidade pode apresentar a análise do valor presente da obrigação de benefício definido que distinga a natureza, as características e os riscos da referida obrigação. Essa divulgação pode fazer distinção:

(a) entre valores devidos a participantes ativos, inativos e pensionistas;

(b) entre benefícios com direito adquirido e benefícios acumulados, mas sem direito adquirido;

(c) entre benefícios condicionais, valores atribuíveis a futuros aumentos salariais e outros benefícios.

140. A entidade deve avaliar se a totalidade ou parte das divulgações deve ser desagregada para distinguir planos ou grupos de planos com riscos significativamente diferentes. Por exemplo, a entidade

pode efetuar divulgações desagregadas sobre planos, mostrando uma ou mais das seguintes características:

- (a) diferentes localizações geográficas;
- (b) diferentes características, tais como planos de previdência de salário fixo, planos de previdência de salário final ou planos de assistência médica pós-emprego;
- (c) diferentes ambientes regulatórios;
- (d) diferentes segmentos;
- (e) diferentes modalidades de financiamento (por exemplo, totalmente não custeado, total ou parcialmente custeado).

Características dos planos de benefício definido e seus riscos associados

141. A entidade deve divulgar:

- (a) informações sobre as características de seus planos de benefício definido, incluindo:
 - (i) a natureza dos benefícios fornecidos pelo plano (por exemplo, plano de benefício definido de salário final ou plano baseado em contribuição com garantia);
 - (ii) a descrição da estrutura regulatória na qual o plano opera, como, por exemplo, o nível de quaisquer requisitos mínimos de custeio, e qualquer efeito da estrutura regulatória sobre o plano, como, por exemplo, o teto de ativo (ver item 66);
 - (iii) a descrição da responsabilidade de qualquer outra entidade pela governança do plano, tais como responsabilidades de administradores e conselheiros do plano;
- (b) a descrição dos riscos aos quais o plano expõe a entidade, voltada para quaisquer riscos incomuns, específicos da entidade ou específicos do plano, e de quaisquer concentrações de risco significativas. Por exemplo, se os ativos do plano estiverem investidos principalmente em uma classe de investimentos, como, por exemplo, imóveis, o plano poderá expor a entidade à concentração de risco do mercado imobiliário;
- (c) a descrição de quaisquer alterações, encurtamento e liquidações do plano;
- (d) a base em que a taxa de desconto foi determinada.

Explicação de valores das demonstrações contábeis

142. A entidade deve fornecer a conciliação entre o saldo de abertura e o saldo de fechamento para cada um dos itens a seguir, se aplicáveis:

(a) o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para:

- (i) ativos do plano;
- (ii) valor presente da obrigação de benefício definido;
- (iii) efeito do teto de ativo;

(b) quaisquer direitos a reembolso. A entidade deve também apresentar a relação entre qualquer direito a reembolso e a obrigação correspondente.

143. Cada conciliação listada no item 142 deve apresentar cada um dos itens a seguir, se aplicáveis:

(a) custo do serviço corrente;

(b) receita ou despesa de juros;

(c) remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido líquido, apresentando separadamente:

(i) o retorno sobre os ativos do plano, excluindo valores de juros que constam na alínea (b);

(ii) ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas demográficas (ver item 78(a));

(iii) ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas financeiras (ver item 78(b));

(iv) mudanças no efeito limitador de ativo de benefício definido líquido ao teto de ativo, excluindo valores de juros que constam na alínea (b). A entidade deve divulgar também como determinou o benefício econômico máximo disponível, ou seja, se esses benefícios seriam na forma de reembolso, de reduções nas contribuições futuras ou da combinação de ambas;

(d) custo do serviço passado e ganhos e perdas resultantes de liquidações. Conforme permite o item 102, o custo do serviço passado e ganhos e perdas decorrentes de liquidações não precisam ser destacados se estes ocorrerem de forma simultânea;

(e) efeito de mudanças nas taxas de câmbio;

(f) contribuições efetuadas para o plano, apresentando separadamente aquelas efetuadas pelo empregador e pelos participantes do plano;

- (g) pagamentos provenientes do plano, apresentando separadamente o valor pago referente a quaisquer liquidações;
- (h) efeitos de combinações e alienações de negócios.

144. A entidade deve alocar o valor justo dos ativos do plano em classes que distingam a natureza e o risco desses ativos, subdividindo cada classe de ativos do plano entre aquelas que possuem valor de mercado cotado em mercado ativo e aquelas que não têm. Por exemplo, considerando-se o nível de divulgação requerido no item 138, a entidade pode distinguir entre:

- (a) caixa e equivalentes de caixa;
- (b) instrumentos patrimoniais (segregados por tipo de setor, porte da empresa, localização geográfica, etc.);
- (c) instrumentos de dívida (segregados por tipo de emissor, qualidade do crédito, localização geográfica, etc.);
- (d) imóveis (segregados por localização geográfica, etc.);
- (e) instrumentos derivativos (segregados por tipo de risco subjacente especificado em contrato, por exemplo, contratos de taxa de juros, contratos de câmbio, contratos de ações, contratos de crédito, *swaps* de longevidade, etc.);
- (f) fundos de investimento (segregados por tipo de fundo);
- (g) títulos lastreados em ativos; e
- (h) dívida estruturada.

145. A entidade deve divulgar o valor justo dos instrumentos financeiros de sua própria emissão mantidos como ativos do plano e o valor justo de ativos do plano que sejam imóveis ocupados pela entidade ou outros ativos por ela utilizados.

146. A entidade deve divulgar as premissas atuariais significativas utilizadas para determinar o valor presente da obrigação de benefício definido (ver item 78). Referida divulgação deve ser em termos absolutos (por exemplo, como porcentagem absoluta, e não apenas como margem entre diferentes porcentagens ou outras variáveis). Quando a entidade elaborar divulgações totais por agrupamento de planos, ela deve fornecer essas divulgações na forma de médias ponderadas ou na forma de faixas restritas.

Valor, prazo e incerteza de fluxos de caixa futuros

147. A entidade deve divulgar:

(a) análise de sensibilidade para cada premissa atuarial significativa (divulgadas em conformidade com o item 146) na data a que se referem as demonstrações contábeis, demonstrando como a obrigação de benefício definido teria sido afetada por mudanças em premissa atuarial relevante que eram razoavelmente possíveis naquela data;

(b) métodos e premissas utilizados na elaboração das análises de sensibilidade exigidas pela alínea (a) e as limitações desses métodos;

(c) mudanças, em relação ao período anterior, nos métodos e nas premissas utilizados na elaboração das análises de sensibilidade e as razões dessas mudanças.

148. A entidade deve divulgar a descrição de quaisquer estratégias de confrontação de ativos/passivos utilizada pelo plano ou pela entidade patrocinadora, incluindo o uso de anuidades e outras técnicas, tais como *swaps* de longevidade, para gerenciamento do risco.

149. Para fornecer uma indicação do efeito do plano de benefício definido sobre os seus fluxos de caixa futuros, a entidade deve divulgar:

(a) descrição de quaisquer acordos de custeio e de política de custeamento que afetem contribuições futuras;

(b) contribuições esperadas ao plano para o próximo período a que se referem as demonstrações contábeis;

(c) informações sobre o perfil de vencimento da obrigação de benefício definido. Isso inclui a duração média ponderada da obrigação de benefício definido e pode incluir outras informações sobre os prazos de distribuição de pagamentos de benefícios, tais como a análise de vencimentos dos pagamentos de benefícios.

Planos multiempregadores

150. Caso participe de plano de benefício definido multiempregador, a entidade deve divulgar:

(a) descrição dos acordos de custeio, incluindo o método utilizado para determinar a taxa de contribuições da entidade e quaisquer requisitos mínimos de custeio;

(b) descrição da medida em que a entidade pode ser responsável perante o plano por obrigações de outras entidades, em conformidade com os termos e as condições do plano multiempregador;

(c) descrição de qualquer alocação convencionada de *déficit* ou de *superávit* sobre:

(i) o encerramento do plano; ou

(ii) a saída do plano por parte da entidade;

(d) caso a entidade contabilize esse plano como se ele fosse plano de contribuição definida, de acordo com o item 34, a entidade deve divulgar o seguinte, complementarmente às informações exigidas pelas alíneas (a) a (c), em vez das informações exigidas pelos itens 141 a 149:

(i) o fato de que o plano é plano de benefício definido;

(ii) a razão pela qual não estão disponíveis informações suficientes para permitir que a entidade contabilize o plano como plano de benefício definido;

(iii) as contribuições esperadas para o plano para o próximo período a que se referem as demonstrações contábeis;

(iv) informações sobre qualquer *déficit* ou *superávit* no plano que possa afetar o valor de contribuições futuras, incluindo a base utilizada para determinar o *déficit* ou o *superávit* e as implicações, se houver, para a entidade;

(v) a indicação do nível de participação da entidade no plano em comparação com outras entidades participantes. Exemplos de medidas que podem fornecer essa indicação incluem a proporção da entidade sobre as contribuições totais ao plano ou a proporção da entidade sobre o número total de participantes ativos, participantes aposentados e antigos participantes com direito a benefícios, se essas informações estiverem disponíveis.

Planos de benefício definido que compartilham riscos entre várias entidades sob controle comum

151. Caso a entidade participe de plano de benefício definido que compartilhe os riscos entre entidades sob controle comum, ela deve divulgar:

(a) o acordo contratual ou política estabelecida para a cobrança do custo líquido de benefício definido ou o fato de que referida política não exista;

(b) a política de determinação da contribuição a ser paga pela entidade;

(c) se a entidade contabilizar a alocação do custo líquido de benefício definido, conforme indicado no item 41, todas as informações sobre o plano como um todo exigidas pelos itens 137 a 149;

(d) se a entidade contabilizar a contribuição a pagar no período, conforme indicado no item 41, as informações sobre o plano como um todo exigidas pelos itens 137 a 139, 141, 144 a 146 e 149(a) e (b).

152. As informações exigidas pelo item 151(c) e (d) podem ser divulgadas por meio de referência cruzada com divulgações nas demonstrações contábeis de outra entidade de grupo se:

(a) as demonstrações contábeis desse grupo de entidade identificarem e divulgarem separadamente as informações exigidas sobre o plano; e

(b) as demonstrações contábeis desse grupo de entidade estiverem disponíveis aos usuários das demonstrações contábeis sob os mesmos termos que as demonstrações contábeis da entidade e, ao mesmo tempo, ou antes, que as demonstrações contábeis da entidade.

Requisitos de divulgação em outras NBCs TSP

153. Quando exigido por outra NBC TSP, a entidade deve divulgar informações sobre:

(a) transações com partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e

(b) benefícios pós-emprego para o pessoal-chave da administração.

154. Quando exigido pela NBC TSP 03, a entidade deve divulgar informações sobre passivos contingentes decorrentes de obrigações de benefícios pós-emprego.

Outros benefícios de longo prazo a empregados

155. Outros benefícios de longo prazo a empregados incluem itens, como, por exemplo, os seguintes, se a entidade não espera que sejam integralmente liquidados em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem os respectivos serviços:

(a) ausências remuneradas de longo prazo, como, por exemplo, licença por tempo de serviço ou licença sabática;

(b) licenças-prêmio ou outros benefícios por tempo de serviço;

- (c) benefícios de invalidez de longo prazo;
- (d) participação nos lucros e bônus;
- (e) remuneração diferida; e
- (f) remuneração devida pela entidade até que o indivíduo ingresse em novo emprego.

156. A mensuração de outros benefícios de longo prazo a empregados não está normalmente sujeita ao mesmo grau de incerteza que a mensuração de benefícios pós-emprego. Por essa razão, esta norma requer um método simplificado de contabilização no caso de outros benefícios de longo prazo a empregados. Diferentemente da contabilização exigida para benefícios pós-emprego, esse método não deve reconhecer remensurações no patrimônio líquido.

157. Esta norma inclui uma hipótese refutável de que os pagamentos de benefícios de invalidez de longo prazo não estão normalmente sujeitos ao mesmo grau de incerteza que a mensuração dos benefícios pós-emprego. Quando essa hipótese é refutada, a entidade deve considerar se alguns ou todos os pagamentos de benefícios por invalidez devem ser contabilizados, de acordo com os itens 57 a 154.

Reconhecimento e mensuração

158. Ao reconhecer e mensurar o *superávit* ou o *déficit* em outro plano de benefícios de longo prazo a empregados, a entidade deve aplicar os itens 58 a 100 e 115 a 117. A entidade deve aplicar os itens 118 a 121 no reconhecimento e na mensuração de qualquer direito a reembolso.

159. Para outros benefícios de longo prazo a empregados, a entidade deve reconhecer o valor líquido dos seguintes valores no resultado, exceto se outra NBC TSP exigir ou permitir a inclusão no custo de ativo:

- (a) custo do serviço (ver itens 68 a 114);
- (b) juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (ver itens 125 a 128); e
- (c) remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (ver itens 129 a 132).

160. Uma forma de outros benefícios de longo prazo a empregados é o benefício de invalidez de longo prazo. Se o nível de benefício depender do tempo de serviço, a obrigação surge a partir da prestação do servi-

ço. A mensuração dessa obrigação reflete a probabilidade de que o pagamento venha a ser exigido e a duração de tempo pela qual se espera que o pagamento seja efetuado. Se o nível de benefício for o mesmo para qualquer empregado inválido, independentemente do tempo de serviço, o custo esperado desses benefícios deve ser reconhecido quando o evento que gera o benefício de longo prazo de invalidez ocorrer.

Divulgação

161. Embora esta norma não exija divulgações específicas sobre outros benefícios de longo prazo a empregados, outras NBCs TSP podem requerer tais divulgações. Por exemplo, a NBC TSP 11 requer a divulgação das despesas de benefícios a empregados.

Benefícios rescisórios

162. Esta norma trata de benefícios rescisórios separadamente de outros benefícios a empregados, porque o evento gerador da obrigação é a rescisão do contrato de trabalho e, não, a prestação do serviço pelo empregado. Benefícios rescisórios resultam da decisão da entidade de rescindir o contrato de trabalho ou da decisão do empregado de aceitar a oferta de benefícios por parte da entidade em troca da rescisão do contrato de trabalho.

163. Benefícios rescisórios não incluem benefícios a empregados decorrentes da rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado sem uma oferta da entidade ou como resultado de aposentadoria compulsória, uma vez que esses benefícios são benefícios pós-emprego. Algumas entidades fornecem um nível menor de benefício para rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado (na essência, benefício pós-emprego) do que para a rescisão do contrato de trabalho a pedido da entidade. A diferença entre o benefício fornecido pela rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado e o benefício maior fornecido por rescisão a pedido da entidade constitui benefício rescisório.

164. A forma do benefício a empregado não determina se ele é fornecido em troca de serviço ou em troca da rescisão do contrato de trabalho do empregado. Benefícios rescisórios são tipicamente pagamentos em parcela única, mas, algumas vezes, incluem também:

(a) melhoria de benefícios pós-emprego, seja indiretamente, por meio de plano de benefícios a empregados, ou diretamente;

(b) salário até o final do período de aviso específico, se o empregado não mais prestar serviços que proporcionem benefícios econômicos à entidade.

165. Indicadores de que o benefício a empregados é fornecido em troca de serviços incluem os seguintes:

(a) o benefício depende da prestação de serviços futuros (incluindo benefícios que aumentam se serviços adicionais forem prestados);

(b) o benefício é fornecido de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados.

166. Alguns benefícios rescisórios são fornecidos de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados existente. Por exemplo, eles podem ser especificados por lei, pelo contrato de trabalho ou por acordo sindical, ou podem ser implícitos como resultado da prática passada da entidade de fornecer benefícios similares. Outro exemplo, se a entidade disponibiliza uma oferta de benefícios, por mais do que um curto período, ou se exista mais do que um curto período entre a oferta e a data esperada de efetiva rescisão, a entidade considera se estabeleceu novo plano de benefícios a empregados e, assim, se os benefícios oferecidos em razão desse plano são benefícios rescisórios ou benefícios pós-emprego. Benefícios fornecidos de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados são rescisórios, se resultarem da decisão da entidade de rescindir o contrato de trabalho do empregado e não dependerem da prestação de serviços futuros.

167. Alguns benefícios a empregados são fornecidos independentemente do motivo do desligamento do empregado. O pagamento desses benefícios é certo (sujeito a quaisquer requisitos de aquisição de direito ou de serviço mínimo), mas o momento desse pagamento é incerto. Embora esses benefícios sejam descritos, em alguns países, como indenizações rescisórias ou gratificações por desligamento, eles são benefícios pós-emprego e, não, benefícios rescisórios, e a entidade deve contabilizá-los como benefícios pós-emprego.

Reconhecimento

168. A entidade deve reconhecer o passivo e a despesa com benefícios rescisórios no momento que ocorrer primeiro entre as seguintes datas:

(a) quando a entidade não mais puder cancelar a oferta desses benefícios; e

(b) quando a entidade reconhecer os custos de reestruturação que estiver no alcance da NBC TSP 03 e envolver o pagamento de benefícios rescisórios.

169. Para benefícios rescisórios devidos em razão da decisão do empregado de aceitar a oferta de benefícios em troca da rescisão do contrato de trabalho, o momento em que a entidade não pode mais cancelar a oferta desses benefícios é a data que ocorrer primeiro entre as seguintes opções:

(a) quando o empregado aceitar a oferta; e

(b) quando a restrição (por exemplo, exigência legal, regulatória ou contratual ou outra restrição) sobre a capacidade da entidade de cancelar a oferta passar a ter efeito. Isso se daria no momento em que a oferta fosse efetuada, se a restrição existisse no momento da oferta.

170. Para benefícios rescisórios devidos como resultado da decisão da entidade em rescindir o contrato de trabalho do empregado, a entidade não pode mais cancelar a oferta quando tiver comunicado aos empregados afetados o plano de rescisão que atenda a todos os critérios seguintes:

(a) as ações requeridas para a conclusão do plano indicam ser improvável que serão efetuadas mudanças significativas no plano;

(b) o plano identifica o número de empregados cujo contrato de trabalho deve ser rescindido, suas classificações de cargo ou funções e suas localizações (mas o plano não necessita identificar cada empregado individualmente) e a data de conclusão esperada;

(c) o plano estabelece os benefícios rescisórios que os empregados receberão em detalhes suficientes, de forma que os empregados possam determinar o tipo e o valor dos benefícios que receberão quando seu contrato de trabalho for rescindido.

171. Quando a entidade reconhecer benefícios rescisórios, ela pode ter também a necessidade de contabilizar a alteração ou o encurtamento em outros benefícios a empregados (ver item 105).

Mensuração

172. A entidade deve mensurar benefícios rescisórios no reconhecimento inicial, mensurando e reconhecendo mudanças subsequentes, de acordo com a natureza do benefício a empregados. Ficando

evidente que os benefícios rescisórios são uma melhoria de benefícios pós-emprego, a entidade deve aplicar os requisitos para benefícios pós-emprego, do contrário:

(a) se a entidade espera que os benefícios rescisórios sejam integralmente liquidados em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis em que o benefício rescisório for reconhecido, ela deve aplicar os requisitos para benefícios de curto prazo a empregados;

(b) se a entidade não espera que os benefícios rescisórios sejam integralmente liquidados em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deve aplicar os requisitos para outros benefícios de longo prazo a empregados.

173. Dado que benefícios rescisórios não são fornecidos em troca de serviços, os itens 72 a 76 relativos à atribuição do benefício a períodos de serviço não são relevantes.

Divulgação

174. Embora esta norma não exija divulgações específicas sobre benefícios rescisórios, outras NBCs TSP podem exigir tais divulgações. Por exemplo, a NBC TSP 11 exige a divulgação das despesas de benefícios a empregados.

175 a 178. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 16, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 34 – *Separate Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 16 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SEPARADAS

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 5
Definições	6 – 10
Elaboração de demonstrações contábeis separadas	11 – 18
Divulgação	19 – 34
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer critérios de contabilização e divulgação para investimentos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) e em coligadas, quando da elaboração de demonstrações contábeis separadas.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de investimentos em entidades controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas quando a investidora escolher, ou for exigido por regulamentos, apresentar demonstrações contábeis separadas.

3. Esta norma não determina quais entidades devem elaborar demonstrações contábeis separadas. Ela deve ser aplicada sempre que a entidade elaborar demonstrações contábeis separadas que devem estar em conformidade com as NBCs TSP.

4. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

5. (Não convergido).

Definições

6. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Demonstrações contábeis consolidadas são as demonstrações contábeis da entidade econômica em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da entidade controladora e de suas controladas são apresentados como se fosse uma única entidade econômica.

Demonstrações contábeis separadas são aquelas apresentadas pela entidade, na qual a entidade pode escolher, de acordo com esta norma, contabilizar seus investimentos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas ao custo, ao valor justo por meio do resultado, ou utilizando o método da equivalência patrimonial, conforme descrito na NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

Os termos definidos em outras NBCs TSP são utilizados nesta norma com o mesmo significado conforme consta nessas outras normas. Os seguintes termos são definidos na NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, na NBC TSP 18 ou na NBC TSP 19 – Acordos em Conjunto: coligada, controle, controlada, controladora, entidade econômica, método da equivalência patrimonial, entidade de

investimento, controle em conjunto, operação em conjunto, empreendimento controlado em conjunto, empreendedor em conjunto e influência significativa.

7. Demonstrações contábeis separadas são aquelas apresentadas adicionalmente às demonstrações contábeis consolidadas ou às demonstrações contábeis de investidor que não possui investimentos em controladas, mas que possui investimentos em coligadas ou em empreendimentos controlados em conjunto que, conforme requisitos da NBC TSP 18, devem ser contabilizados com base no método da equivalência patrimonial, exceto nas circunstâncias previstas nos itens 9 e 10.

8. As demonstrações contábeis de entidade que não possui investimentos em controlada, em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto não são consideradas demonstrações contábeis separadas.

9. A entidade que está dispensada, de acordo com o item 5 da NBC TSP 17, de consolidar suas demonstrações contábeis, ou, de acordo com o item 23 da NBC TSP 18, de aplicar o método da equivalência patrimonial, pode apresentar demonstrações contábeis separadas como sendo suas únicas demonstrações contábeis.

10. A entidade de investimento que seja obrigada, durante o período corrente e todos os períodos comparativos apresentados, a mensurar o seu investimento em todas as suas entidades controladas ao valor justo (ver NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, item 7.6(b)) por meio do resultado, de acordo com o item 56 da NBC TSP 17, pode apresentar demonstrações contábeis separadas como sendo suas únicas demonstrações contábeis.

Elaboração de demonstrações contábeis separadas

11. As demonstrações contábeis separadas devem ser elaboradas de acordo com todas as NBCs TSP aplicáveis, exceto nos casos dispostos no item 12.

12. Quando a entidade elaborar demonstrações contábeis separadas, ela deve contabilizar os seus investimentos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas:

- (a) ao custo;
- (b) ao valor justo por meio do resultado; ou

(c) utilizando o método da equivalência patrimonial, conforme descrito na NBC TSP 18.

13. Se a entidade escolher, de acordo com o item 24 da NBC TSP 18, mensurar seus investimentos em coligadas ou em empreendimentos controlados em conjunto ao valor justo por meio do resultado, ela deve contabilizá-los da mesma forma em suas demonstrações contábeis separadas.

14. Se a controladora for obrigada, de acordo com o item 56 da NBC TSP 17, a mensurar seu investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, ela deve contabilizá-lo da mesma forma em suas demonstrações contábeis separadas. Se a controladora que não seja entidade de investimento for obrigada, de acordo com o item 58 da NBC TSP 17, a mensurar os investimentos de entidade de investimento controlada ao valor justo por meio do resultado e consolidar os outros ativos e passivos e receitas e despesas da entidade de investimento controlada, ela deve contabilizar esse investimento da mesma forma em suas demonstrações contábeis separadas.

15. Quando a controladora deixar de ser entidade de investimento, ou quando se tornar entidade de investimento, ela deve contabilizar a mudança a partir da data em que a mudança de condição tiver ocorrido, da seguinte forma:

(a) quando deixar de ser entidade de investimento, a entidade deve contabilizar o investimento na controlada de acordo com o item 12. A data da mudança de condição é a data de aquisição considerada. O valor justo da controlada na data de aquisição considerada deve representar a contraprestação estabelecida transferida na contabilização do investimento de acordo com o item 12;

(b) quando se tornar entidade de investimento, a entidade deve contabilizar o investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado. A diferença entre o valor contábil anterior da controlada e seu valor justo na data da mudança de condição do investidor deve ser reconhecida como ganho ou perda no resultado. O montante acumulado de qualquer ganho ou perda anteriormente reconhecido diretamente no patrimônio líquido em relação a essas controladas deve ser tratado como se a entidade de investimento tivesse alienado esses investimentos em controladas na data da mudança de condição.

16. Dividendos ou distribuições similares de controladas, de empreendimentos controlados em conjunto ou de coligadas, devem ser reconhecidos nas demonstrações separadas da entidade quando o direito ao seu recebimento pela entidade for estabelecido. O dividendo ou distribuição similar deve ser reconhecido no resultado, a menos que a entidade opte por utilizar o método da equivalência patrimonial, caso em que o dividendo ou distribuição similar deve ser reconhecido como redução do valor contábil do investimento.

17. Quando a entidade controladora reorganizar a estrutura de sua entidade econômica por meio da constituição de nova entidade como sua controladora, de maneira que satisfaça aos seguintes critérios:

(a) a nova entidade controladora obtém o controle da controladora original (i) por meio da emissão de instrumentos patrimoniais em troca de instrumentos patrimoniais existentes da controladora original, ou (ii) por outros mecanismos que resultem em nova entidade controladora que tem direito de propriedade, que possibilite o controle, na entidade original;

(b) os ativos e os passivos da nova entidade econômica e da entidade econômica original são os mesmos imediatamente antes e depois da reorganização; e

(c) os proprietários da entidade controladora original antes da reorganização detêm a mesma participação absoluta e relativa no patrimônio líquido da entidade econômica original e da nova entidade econômica imediatamente antes e depois da reorganização;

e a nova entidade controladora deve contabilizar seus investimentos na controladora original, de acordo com o item 12(a), em suas demonstrações contábeis separadas, a nova entidade controladora deve mensurar ao custo o valor contábil de sua participação nos itens do patrimônio líquido evidenciados nas demonstrações contábeis separadas da entidade controladora original na data da reorganização.

18. De modo similar, a entidade que não é entidade controladora pode estabelecer nova entidade como sua controladora a fim de satisfazer ao critério descrito no item 17. As exigências do item 17 devem ser aplicadas igualmente em reorganizações desse tipo. Nesses casos, referências à “entidade controladora original” e à “entidade econômica original” devem ser entendidas como “entidade original”.

Divulgação

19. A entidade deve aplicar todas as NBCs TSP aplicáveis quando realizar divulgações em suas demonstrações contábeis separadas, incluindo as exigências especificadas nos itens 20 a 23.

20. Quando a entidade controladora, de acordo com o item 5 da NBC TSP 17, decidir não elaborar demonstrações contábeis consolidadas, apresentando alternativamente demonstrações contábeis separadas, ela deve divulgar em suas demonstrações contábeis separadas:

(a) o fato de tratar-se de demonstrações contábeis separadas; de ter sido utilizada a dispensa da consolidação; o nome da entidade, cujas demonstrações contábeis consolidadas, em conformidade com as NBCs TSP, foram elaboradas para uso público; e o endereço onde podem ser obtidas as referidas demonstrações consolidadas;

(b) a lista dos investimentos significativos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas, incluindo:

(i) o nome das referidas entidades;

(ii) a localização principal das referidas entidades (caso seja diferente da entidade controladora);

(iii) a proporção da participação nessas entidades e a descrição de como essa participação foi determinada;

(c) a descrição do método utilizado para contabilizar os investimentos listados, de acordo com a alínea (b).

21. Quando a entidade de investimento que for controladora (exceto a controladora abrangida pelo item 20) elaborar, de acordo com o item 10, demonstrações contábeis separadas como suas únicas demonstrações contábeis, ela deve divulgar esse fato. A entidade de investimento deve apresentar também as divulgações relativas a entidades de investimento exigidas pela NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades.

22. Se a controladora que não seja entidade de investimento for obrigada, de acordo com o item 58 da NBC TSP 17, a mensurar os investimentos de entidade de investimento controlada ao valor justo por meio do resultado e a consolidar outros ativos, passivos, receitas e despesas da entidade de investimento controlada, ela deve divulgar esse fato. A entidade de investimento deve apresentar também as di-

vulgações relativas a entidades de investimento exigidas pela NBC TSP 20.

23. Quando a controladora (que não se encontra na situação descrita nos itens 20 e 21), ou o investidor com controle conjunto ou influência significativa na investida, elaborar demonstrações contábeis separadas, a controladora ou o investidor deve identificar as demonstrações contábeis elaboradas em consonância com a NBC TSP 17, a NBC TSP 18 ou a NBC TSP 19, com as quais as demonstrações contábeis separadas têm relação. A controladora ou o investidor deve também divulgar em suas demonstrações contábeis separadas:

(a) o fato de tratar-se de demonstrações contábeis separadas e as razões do porquê de essas demonstrações contábeis terem sido elaboradas, caso não sejam exigidas pela legislação;

(b) a lista dos investimentos significativos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas, incluindo:

(i) o nome das referidas entidades;

(ii) a localização principal das referidas entidades (caso seja diferente da entidade controladora);

(iii) a proporção da participação nessas entidades e a descrição de como essa participação foi determinada;

(c) a descrição do método utilizado para contabilizar os investimentos listados de acordo com a alínea (b).

24 a 34. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 17, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 35 – *Consolidated Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 17 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Sumário	Item
Objetivo	1 – 2
Alcance	3 – 13
Combinações no setor público	4
Apresentação de demonstrações contábeis consolidadas	5 – 13
Definições	14 – 17
Acordo vinculante	15
Entidade econômica	16 – 17
Controle	18 – 37
Poder	23 – 29
Benefícios	30 – 34
Relação entre poder e benefícios	35 – 37

Critérios contábeis	38 – 55
Procedimentos de consolidação	40
Políticas contábeis uniformes	41
Mensuração	42
Potenciais direitos de voto	43 – 45
Data das demonstrações contábeis	46
Participação de não controladores	47 – 51
Perda de controle	52 – 55
Entidade de investimento: critério do valor justo	56 – 81
Fatores determinantes se a entidade é entidade de investimento	59 – 60
Julgamentos e premissas	61 – 62
Contabilização da mudança na condição de entidade de investimento	63 – 81
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer critérios para a apresentação e elaboração de demonstrações contábeis consolidadas quando a entidade controla uma ou mais entidades.

2. Para atingir o objetivo do item 1, esta norma:

(a) exige que a entidade (controladora) que controle uma ou mais entidades (controladas) apresente demonstrações contábeis consolidadas;

(b) define o princípio de controle e estabelece controle como base para a consolidação;

(c) define como aplicar o princípio de controle para identificar se a entidade controla outra entidade e, portanto, deve consolidá-la;

(d) define os critérios contábeis para a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas; e

(e) define “entidade de investimento” e estabelece uma exceção para a consolidação de determinadas controladas de entidade de investimento.

Alcance

3. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma para a elaboração e apresentação de demonstrações contábeis consolidadas para a entidade econômica.

3A. A consolidação das demonstrações contábeis de que trata esta norma não se confunde com a consolidação para fins de prestação de contas, bem como com a consolidação das contas, nacional e por esfera de governo, exigidas pela legislação brasileira.

Combinações no setor público

4. Esta norma não trata dos critérios contábeis para combinações no setor público e seus efeitos sobre a consolidação, inclusive o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) resultante dessas combinações (ver NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público).

Apresentação de demonstrações contábeis consolidadas

5. A entidade que seja controladora deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas. Esta norma se aplica a todas as entidades, salvo no caso em que a controladora não necessitar apresentar demonstrações contábeis consolidadas, se atender a todas as seguintes condições:

(a) a controladora, em si, é entidade controlada e as necessidades de informações dos usuários são atendidas pelas demonstrações contábeis consolidadas de sua controladora, e, no caso de controle parcial, todos os outros proprietários, inclusive aqueles sem direito a voto, foram informados e não fizeram objeção quanto à não apresentação de demonstrações contábeis consolidadas pela entidade;

(b) os instrumentos de dívida ou patrimoniais não são negociados em mercado aberto (bolsa de valores nacional ou estrangeira, ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(c) a entidade não arquivou ou não está em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis em comissão de valores mobiliários ou outro órgão regulador, visando à emissão de qualquer classe de instrumentos em mercado aberto; e

(d) a controladora final ou qualquer controladora intermediária da entidade elabora demonstrações contábeis, disponíveis ao público, em conformidade com as NBCs TSP, em que as controladas são consolidadas ou são mensuradas ao valor justo (ver NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, item 7.6(b)) por meio do resultado de acordo com esta norma.

6. Esta norma não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou a outros planos de benefícios de longo prazo a empregados, aos quais se aplica a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.

7. A controladora que é entidade de investimento não deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas se estiver obrigada, de acordo com o item 56, a mensurar todas as suas controladas ao valor justo por meio do resultado.

8. A entidade controlada não deve ser excluída da consolidação porque suas atividades não são similares às das outras entidades da entidade econômica. As informações correspondentes devem ser fornecidas pela consolidação de tais entidades controladas e pela divulgação de informações adicionais nas demonstrações contábeis consolidadas sobre as diferentes atividades das controladas.

9. A exceção a que se refere o item 5 não se aplica quando as necessidades de informações dos usuários da entidade controlada não forem atendidas pelas demonstrações contábeis consolidadas de sua entidade controladora. Por exemplo, demonstrações contábeis consolidadas do governo como um todo podem não atender às necessidades de informações dos usuários em relação a setores ou atividades-chave desse governo. Exigências quanto à elaboração e divulgação da informação contábil desses usuários podem estar definidas na legislação.

10. A entidade pode ser requerida (por exemplo, pela legislação, inclusive para fins de prestação de contas, ou por usuários externos) a elaborar demonstrações contábeis que sejam para um grupo de entidades diferente daquele de que exige esta norma, as quais não estão no seu alcance.

11. Esta norma aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

12 e 13. (Não convergidos).

Definições

14. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Benefícios são as vantagens que a entidade obtém de seu envolvimento com outras entidades. Benefícios podem ser financeiros ou não financeiros. O real impacto como resultado do envolvimento da entidade com outra entidade pode ter aspectos positivos ou negativos.

Acordo vinculante é aquele que confere direitos e obrigações executáveis às partes como se fosse na forma de contrato. Isso inclui direitos contratuais ou outros direitos legais.

Demonstrações contábeis consolidadas são as demonstrações contábeis de entidade econômica em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da entidade controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem de uma única entidade econômica.

Controle: a entidade controla outra entidade quando está exposta ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa outra entidade e tem a capacidade de afetar a natureza ou o valor desses benefícios por meio de seu poder sobre ela.

Controlada é a entidade que é controlada por outra entidade.

Controladora é a entidade que controla uma ou mais controladas.

Tomador de decisões é a entidade com direitos de tomada de decisões que seja principal ou agente de outras partes.

Entidade econômica é a controladora e todas as suas controladas.

Entidade de investimento é a entidade que:

(a) obtém recursos de um ou mais investidores com o intuito de prestar a esses investidores serviços de gestão de investimentos;

(b) tem o propósito de investir recursos exclusivamente para retornos de valorização de capital, receitas de investimento, ou ambos; e

(c) mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo.

Participação de não controlador é a parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível, direta ou indiretamente, à controladora.

Poder são direitos existentes que dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes de outra entidade.

Direitos de proteção são direitos destinados a proteger o interesse da parte que os detém, sem dar a essa parte poder sobre a entidade à qual esses direitos se referem.

Atividades relevantes são atividades da controlada que afetam significativamente a natureza ou o valor dos benefícios que a entidade controladora recebe decorrentes de seu envolvimento com a controlada.

Direitos de destituição são direitos de privar o tomador de decisões de sua autoridade de tomada de decisões.

Os termos definidos em outras NBCs TSP são utilizados nesta norma com o mesmo significado, conforme consta nessas outras normas. Os seguintes termos são definidos na NBC TSP 18 – Investimen-

to em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, NBC TSP 19 – Acordos em Conjunto ou NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades: coligada, participação em outra entidade, empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) e influência significativa.

Acordo vinculante

15. Acordos vinculantes podem ser evidenciados de diferentes maneiras. O acordo vinculante é geralmente, mas nem sempre, por escrito, na forma de contrato ou deliberações documentadas entre as partes. Mecanismos legais, tais como atos dos Poderes Legislativo ou Executivo, podem também criar acordos executáveis, similares a acordos contratuais, tanto por si mesmo ou em conjunto com contratos entre as partes.

Entidade econômica

16. O termo “entidade econômica” é utilizado nesta norma para definir, para fins de elaboração e divulgação da informação contábil, um grupo de entidades que contempla a entidade controladora e quaisquer entidades controladas, podendo abranger entidades com objetivos tanto de política social quanto de natureza comercial.

17. A delimitação da entidade econômica deve considerar as disposições constitucionais vigentes, em especial no tocante à limitação e à alocação do poder no setor público, e como o sistema governamental é estabelecido e opera. Por exemplo, no âmbito de cada esfera do governo como um todo, os poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público, conforme o caso) formam uma única entidade econômica em relação às necessidades de informações dos usuários a serem atendidas pelas demonstrações contábeis consolidadas da referida entidade.

Controle

18. A entidade, independentemente da natureza de seu envolvimento com outra entidade, deve determinar se é controladora ao avaliar se controla essa outra entidade.

19. A entidade controla outra entidade quando está exposta ou tem direitos a benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento

com essa outra entidade e tem a capacidade de afetar a natureza ou o valor desses benefícios por meio de seu poder sobre ela.

20. Assim, a entidade controla outra entidade se, e somente se, possuir todos os seguintes atributos:

- (a) poder sobre essa outra entidade (ver itens 23 a 29);
- (b) exposição ou direitos a benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa outra entidade (ver itens 30 a 34); e
- (c) a capacidade de utilizar seu poder sobre essa outra entidade para afetar a natureza ou o valor dos benefícios decorrentes de seu envolvimento com ela (ver itens 35 a 37).

21. A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias ao avaliar se controla outra entidade. A entidade deve reavaliar se ainda controla outra entidade caso fatos e circunstâncias indiquem que há mudanças em um ou mais dos três elementos de controle relacionados no item 20.

22. Duas ou mais entidades controlam coletivamente outra entidade quando devem agir em conjunto para dirigir as atividades relevantes. Nesses casos, como nenhuma das entidades pode dirigir as atividades sem a cooperação das demais, nenhuma entidade individualmente controla a outra entidade. A forma como cada entidade deve contabilizar sua participação nessa outra entidade não é tratada nesta norma.

Poder

23. A entidade tem poder sobre outra entidade quando tem direitos existentes que lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, ou seja, as atividades que afetam significativamente a natureza ou o valor dos benefícios a receber decorrentes de seu envolvimento com essa outra entidade. O direito de dirigir as políticas financeira e operacional de outra entidade indica a capacidade de dirigir as atividades relevantes dessa outra entidade e é frequentemente a maneira pela qual o poder é demonstrado no setor público.

24. O poder decorre de direitos. Algumas vezes, avaliar o poder é simples, como, por exemplo, quando o poder sobre outra entidade é obtido direta e exclusivamente dos direitos de voto concedidos por instrumentos patrimoniais, tais como ações, e pode ser avaliado conside-

rando-se os direitos de voto decorrentes dessas participações acionárias. Em outros casos, entidades do setor público muitas vezes têm poder sobre outra entidade por meio de outros direitos. Podem ainda ter poder sem dispor de instrumentos patrimoniais representativos de investimentos financeiros. A entidade pode ter direitos conferidos por acordos vinculantes. Esses direitos podem conferir à entidade poder para exigir da outra entidade empregar ativos ou incorrer em passivos de forma a afetar a natureza ou o valor referente aos benefícios recebidos pela primeira. A avaliação se esses direitos dão poder sobre essa outra entidade pode ser complexa e exigir que mais de um fator seja considerado.

25. A entidade pode ter poder sobre outra entidade, mesmo se não tiver responsabilidade pelas operações usuais dessa outra entidade ou pela maneira como as funções estabelecidas são desempenhadas por ela. A legislação pode conferir a órgãos estatutários poderes para desempenhar suas funções independentemente do governo. Por exemplo, o órgão de auditoria geral normalmente goza de poderes legais para obter informações sem a necessidade de recorrer ao governo, e o Poder Judiciário, muitas vezes, tem poderes especiais dada sua independência. A legislação também pode estabelecer amplos parâmetros dentro dos quais o órgão estatutário é obrigado a operar, de forma consistente com os objetivos traçados pelo Poder Legislativo. A existência de poderes estatutários para operar de forma independente não impede, por si só, que a entidade tenha a capacidade de dirigir as políticas operacionais e financeiras de outra entidade que exerça poderes estatutários, bem como de obter benefícios. Por exemplo, eventual independência do banco central em relação à política monetária não o impede de ser controlado. Dessa forma, todos os fatos e circunstâncias devem ser considerados.

26. A existência de direitos sobre outra entidade não necessariamente faz surgir o poder para os propósitos desta norma. A entidade não tem poder sobre outra entidade apenas devido à existência de:

- (a) controle regulatório; ou
- (b) dependência econômica.

27. A entidade com capacidade atual para dirigir as atividades relevantes tem poder, mesmo que seus direitos de direção ainda não tenham sido exercidos. A evidência de que a entidade tem dirigido as atividades relevantes de outra entidade (que está sendo avaliada para fins de controle) pode ajudar a determinar se a entidade possui poder,

mas essa evidência não é, em si, conclusiva para determinar se a entidade tem poder sobre essa outra entidade. No caso de entidade instituída para desempenhar atividades predeterminadas, o direito de dirigir as atividades relevantes pode ter sido exercido no momento em que a entidade foi instituída.

28. Se duas ou mais entidades têm, cada uma delas, direitos existentes que lhes dão a capacidade unilateral de dirigir diferentes atividades relevantes, a entidade que tem a capacidade atual de dirigir as atividades que afetam de forma mais significativa a natureza ou o valor dos seus benefícios tem poder sobre a outra entidade.

29. A entidade pode ter poder sobre outra entidade, mesmo que outras entidades tenham direitos existentes que lhes deem a capacidade atual de participar da direção das atividades relevantes, como, por exemplo, quando outra entidade tem influência significativa. Contudo, a entidade que detém apenas direitos de proteção não tem poder sobre outra entidade e, conseqüentemente, não a controla.

Benefícios

30. A entidade expõe-se ou tem direitos a benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento com outra entidade (que está sendo avaliada para fins de controle) quando os benefícios decorrentes de seu envolvimento têm o potencial de variar conforme o resultado do desempenho dessa outra entidade. Entidades envolvem-se com outras com a expectativa de benefícios positivos financeiros ou não financeiros ao longo do tempo. Todavia, em determinado período específico a que se referem as demonstrações contábeis, o impacto real do envolvimento da entidade com outra entidade (que está sendo avaliada para fins de controle) pode ser somente positivo, somente negativo ou ambos, positivo e negativo.

31. Os benefícios da entidade decorrentes de seu envolvimento com outra entidade (que está sendo avaliada para fins de controle) podem ser somente financeiros, somente não financeiros ou ambos, financeiros e não financeiros. Benefícios financeiros contemplam retornos de investimentos, tais como dividendos ou distribuições similares, e são algumas vezes denominados de “retornos”. Benefícios não financeiros contemplam vantagens decorrentes de recursos escassos

que não são mensurados em termos financeiros, bem como benefícios econômicos recebidos diretamente pelos usuários dos serviços da entidade. Os benefícios não financeiros podem ocorrer quando as atividades de outra entidade são congruentes (isto é, estão em consonância) com os objetivos da entidade e a apoiam no alcance desses objetivos. Por exemplo, uma entidade pode obter benefícios quando outra entidade com objetivos congruentes fornece serviços que a outra seria obrigada a fornecer. Atividades congruentes podem ser realizadas de forma voluntária ou a entidade pode ter o poder de dirigir a outra entidade para realizar essas atividades. Benefícios não financeiros também podem ocorrer quando duas entidades têm objetivos complementares (ou seja, os objetivos de uma entidade complementam e tornam mais completos os objetivos da outra).

32. Os exemplos a seguir ilustram os benefícios financeiros que a entidade pode receber decorrentes de seu envolvimento com outra entidade:

- (a) dividendos, juros variáveis sobre títulos de dívida e outras distribuições de benefícios econômicos;
- (b) exposição a aumentos ou diminuições no valor de investimento em outra entidade;
- (c) exposição a perdas decorrentes de acordos para fornecer suporte financeiro, inclusive suporte financeiro para grandes projetos;
- (d) economia de custos (por exemplo, se a entidade realizar economias de escala ou sinergias combinando operações ou ativos da outra entidade com suas próprias operações ou ativos);
- (e) participações residuais nos ativos e passivos da outra entidade quando da sua liquidação; e
- (f) outras exposições a benefícios variáveis que não estão disponíveis para outras entidades.

33. São exemplos de benefícios não financeiros:

- (a) a capacidade de beneficiar-se do conhecimento especializado de outra entidade;
- (b) o valor para a entidade de outra entidade realizar atividades que auxiliam a primeira a atingir seus objetivos;
- (c) melhoria dos resultados das políticas públicas;
- (d) maior eficiência das políticas públicas;
- (e) produção e entrega de bens e serviços mais eficientes ou efetivos;

(f) ter disponíveis um ativo e os serviços correspondentes antes do que normalmente seria o caso; e

(g) ter nível de qualidade de serviço mais alto do que normalmente seria o caso.

34. Embora somente a entidade possa controlar outra entidade, mais de uma parte pode participar dos benefícios dessa outra entidade. Por exemplo, os titulares de participações de não controladores podem usufruir dos benefícios financeiros, tais como lucros ou distribuições dessa outra entidade, ou dos benefícios não financeiros, tais como os decorrentes da congruência de atividades com resultados desejados.

Relação entre poder e benefícios

35. A entidade controla outra entidade se possui não apenas poder sobre ela (que está sendo avaliada para fins de controle) e exposição ou direitos a benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa outra entidade, mas também a capacidade de utilizar seu poder para afetar a natureza ou o valor dos benefícios decorrentes de seu envolvimento com ela.

36. A existência de objetivos congruentes por si só é insuficiente para que a entidade conclua que controla outra entidade. Para ter controle, a entidade também precisa ter a capacidade de utilizar seu poder sobre essa outra entidade (que está sendo avaliada para fins de controle) para direcioná-la a trabalhar de forma conjunta para promover seus objetivos.

37. A entidade com direitos de tomada de decisão deve determinar se é principal ou se é agente. A entidade também deve determinar se outra entidade com direitos de decisão atua como seu agente. O agente é uma parte comprometida principalmente para agir em nome e em benefício de outra parte ou partes (principal) e, portanto, não controla a outra entidade quando exerce sua autoridade na tomada de decisões a ele delegadas. Assim, às vezes, o poder do principal pode ser mantido e exercido pelo agente, mas em nome do principal.

Crítérios contábeis

38. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas pela controladora com a utilização de políticas contábeis unifor-

mes para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes.

39. A consolidação de entidade controlada se inicia a partir da data em que a entidade obtém o controle de outra entidade e cessa quando a entidade perde o controle dessa outra entidade.

Procedimentos de consolidação

40. Demonstrações contábeis consolidadas:

(a) combinam itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa do controlador com os das controladas;

(b) compensam (eliminam) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parcela do patrimônio líquido de cada controlada. A entidade deve aplicar a NBC TSP 21 para contabilizar qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*);

(c) eliminam integralmente ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa relacionados a transações entre entidades da mesma entidade econômica (*superávits* ou *déficits* resultantes de transações como ativos, tais como estoque e ativos fixos, são eliminados integralmente). As perdas entre entidades da entidade econômica podem indicar perda por redução ao valor recuperável que requer reconhecimento nas demonstrações contábeis consolidadas.

Políticas contábeis uniformes

41. Se o membro da entidade econômica utiliza políticas contábeis diferentes das adotadas nas demonstrações contábeis consolidadas para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustes apropriados às demonstrações contábeis desse membro na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas para garantir a conformidade com as políticas contábeis da entidade econômica.

Mensuração

42. A entidade deve incluir as receitas e as despesas da controlada nas demonstrações contábeis consolidadas desde a data em que adquire o controle até a data em que deixe de controlá-la. As receitas e

as despesas das controladas se baseiam nos valores dos ativos e dos passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis consolidadas na data de aquisição. Por exemplo, a despesa de depreciação reconhecida na demonstração do resultado consolidada após a data de aquisição é baseada nos valores dos correspondentes ativos depreciáveis reconhecidos nas demonstrações contábeis consolidadas na referida data.

Potenciais direitos de voto

43. Na existência de potenciais direitos de voto ou outros derivativos com potenciais direitos de voto, as partes atribuíveis à controladora e às participações de não controladores ao elaborar as demonstrações contábeis consolidadas devem ser determinadas exclusivamente com base nos direitos de propriedade vigentes, e não deve refletir o possível exercício ou conversão dos potenciais direitos de voto e outros instrumentos derivativos, exceto se o item 44 for aplicável ao caso.

44. Em algumas circunstâncias, a entidade possui, em essência, direito de propriedade vigente como resultado de transação que, no momento corrente, dá a ela acesso aos benefícios associados ao direito de propriedade. Em tais casos, a proporção alocada à controladora e às participações de não controladores ao elaborar as demonstrações contábeis consolidadas deve ser determinada considerando o provável exercício dos potenciais direitos de voto e outros instrumentos derivativos que, correntemente, proporcionam à entidade acesso aos benefícios.

45. (Não convergido).

Data das demonstrações contábeis

46. As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas devem ser de mesma data. Quando o final do período a que se referem as demonstrações contábeis da controladora for diferente do da controlada, a controladora deve:

- (a) obter, para fins de consolidação, informação contábil adicional de mesma data das demonstrações contábeis da controladora; ou
- (b) utilizar as demonstrações contábeis mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de transações ou eventos signifi-

cativos ocorridos entre a data dessas demonstrações contábeis e a data das demonstrações contábeis consolidadas.

Participação de não controladores

47. A controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.

48. As mudanças na participação de entidade controladora em entidade controlada que não resultem na perda de controle são transações com proprietários na qualidade de proprietários.

49. A entidade deve atribuir o *superávit* ou o *déficit* e cada ganho ou perda reconhecidos diretamente no patrimônio líquido aos proprietários da controladora e às participações de não controladores. A entidade deve atribuir também o valor total reconhecido na demonstração das mutações do patrimônio líquido aos proprietários da controladora e às participações de não controladores, ainda que isso resulte em que as participações de não controladores tenham saldo deficitário.

50. Se a controlada tiver ações preferenciais em circulação com direito a dividendos cumulativos, que sejam classificadas como instrumento patrimonial, e sejam mantidas por acionistas não controladores, a entidade deve calcular sua parcela no resultado após efetuar ajuste para refletir os dividendos sobre essas ações, tenham, ou não, esses dividendos sido declarados.

Mudança na proporção mantida por participações de não controladores

51. Quando a proporção do patrimônio líquido mantida por participações de não controladores sofrer modificações, a entidade deve ajustar os valores contábeis das participações de controladores e de não controladores para refletir as mudanças em suas participações relativas na controlada. A entidade deve reconhecer diretamente no patrimônio líquido qualquer diferença entre o valor pelo qual são ajustadas as participações de não controladores e o valor justo da contra-

partida paga ou recebida, e deve atribuir essa diferença aos proprietários da controladora.

Perda de controle

52. Se a controladora perder o controle da controlada, ela deve:

(a) desreconhecer os ativos e os passivos da ex-controlada do balanço patrimonial consolidado;

(b) reconhecer qualquer investimento remanescente na ex-controlada ao valor justo na data em que o controle for perdido, e, subsequentemente, contabilizar esse investimento e quaisquer montantes a pagar ou a receber da ex-controlada de acordo com as normas correspondentes; e

(c) reconhecer o ganho ou a perda associado à perda do controle atribuível à ex-controladora.

53. A controladora pode perder o controle da controlada em dois ou mais acordos (transações). Entretanto, algumas vezes, as circunstâncias indicam que acordos múltiplos devem ser contabilizados como uma única transação. Ao determinar se os acordos devem ser contabilizados como uma única transação, a controladora deve considerar a totalidade dos termos e condições dos acordos e seus efeitos econômicos. Um ou mais dos itens especificados a seguir indicam que a controladora deve contabilizar acordos múltiplos como uma única transação:

(a) eles são celebrados na mesma época ou com reflexos mútuos;

(b) eles formam uma única transação destinada a obter efeito comercial geral;

(c) a ocorrência do acordo depende da ocorrência de pelo menos outro acordo; e

(d) um acordo considerado individualmente não se justifica do ponto de vista econômico, mas se justifica do ponto de vista econômico quando considerado em conjunto com outros acordos. Um exemplo é quando a alienação de investimento tem o preço fixado abaixo do valor de mercado e é compensada pela alienação subsequente com preço fixado acima do valor de mercado.

54. Se perder o controle da controlada, a controladora deve:

(a) desreconhecer:

(i) os ativos (incluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)) e os passivos da controlada pelo seu valor contábil na data em que o controle for perdido; e

(ii) o valor contábil de quaisquer participações de não controladores na ex-controlada na data em que o controle for perdido (inclusive quaisquer ganhos ou perdas reconhecidos diretamente no patrimônio líquido atribuíveis às referidas participações);

(b) reconhecer:

(i) o valor justo da contrapartida recebida, se houver, proveniente de transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle;

(ii) essa distribuição, se a transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle envolverem a distribuição de ações da controlada aos proprietários em sua condição de proprietários; e

(iii) qualquer investimento retido na ex-controlada pelo seu valor justo na data em que o controle é perdido.

(c) reclassificar diretamente para resultados acumulados, caso exigido por outra NBC TSP, os valores reconhecidos diretamente no patrimônio líquido em relação à controlada, na forma descrita no item 55; e

(d) reconhecer no resultado qualquer diferença resultante como ganho ou perda atribuíveis à controladora.

55. Se perder o controle da controlada, a controladora deve contabilizar todos os valores anteriormente reconhecidos diretamente no patrimônio líquido em relação a essa controlada na mesma base que seria exigida se a controladora tivesse alienado diretamente os respectivos ativos ou passivos. Se a reserva de reavaliação anteriormente reconhecida diretamente no patrimônio líquido for transferida diretamente para resultados acumulados por ocasião da alienação do ativo, a controladora deve transferir a reserva de reavaliação diretamente para resultados acumulados quando perder o controle da controlada.

Entidade de investimento: critério do valor justo

56. Salvo conforme descrito no item 57, a entidade de investimento não deve consolidar as suas controladas. Em vez disso, a entidade de investimento deve mensurar esse investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado.

57. Não obstante o critério do item 56, se a entidade de investimento tiver uma controlada que não seja entidade de investimento e cuja finalidade principal e atividades são a prestação de serviços que estejam relacionados com as atividades de investimento da entidade de investimento, essa entidade deve consolidar essa controlada de acordo com os itens 38 a 55.

58. A controladora de entidade de investimento deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas, em que deve (i) mensurar os investimentos da controlada ao valor justo por meio do resultado e (ii) consolidar outros ativos, passivos, receitas e despesas da controlada de acordo com os itens 38 a 55, exceto quando a própria controladora seja entidade de investimento.

Fatores determinantes se a entidade é entidade de investimento

59. A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias ao avaliar se é entidade de investimento, incluindo seu objetivo e estrutura. Se os fatos e as circunstâncias indicarem que há mudanças em um ou mais dos três elementos que constituem a definição de entidade de investimento, a controladora deve reavaliar se se qualifica como entidade de investimento.

60. A controladora que deixe de ser entidade de investimento ou que se torne entidade de investimento deve contabilizar a mudança em sua condição prospectivamente a partir da data em que a mudança na condição tiver ocorrido (ver itens 63 e 64).

Julgamentos e premissas

61. A entidade de investimento deve divulgar as informações relativas a julgamentos e premissas significativos assumidos ao determinar que é entidade de investimento, salvo se atender às seguintes características: (a) angariou recursos de mais de um investidor; (b) possui direitos de propriedade na forma de participações patrimoniais ou similares; e (c) tem mais de um investimento.

62. A ausência de uma dessas características não necessariamente desqualifica a entidade de ser entidade de investimento; todavia, a entidade é obrigada a divulgar informações acerca dos julgamentos e

premissas significativos assumidos ao determinar que é entidade de investimento.

Contabilização da mudança na condição de entidade de investimento

63. Quando deixar de ser entidade de investimento, a entidade deve aplicar a NBC TSP 21 a qualquer controlada que tenha sido anteriormente mensurada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 56. A data da mudança de condição é a data de aquisição atribuída. O valor justo da controlada, na data de aquisição atribuída, deve representar a contraprestação atribuída transferida, ao mensurar qualquer ágio ou ganho decorrente de compra vantajosa que resulte da aquisição atribuída. Todas as controladas devem ser consolidadas, de acordo com os itens 38 a 51, a partir da data da mudança da condição.

64. Quando se tornar entidade de investimento, a entidade deve cessar de consolidar suas controladas na data da mudança de sua condição, exceto em relação a qualquer controlada que continue a ser consolidada, de acordo com o item 57. A entidade de investimento deve aplicar os critérios dos itens 52 e 53 àquelas controladas que ela deixar de consolidar como se a entidade de investimento tivesse perdido o controle daquelas controladas naquela data.

65 a 81. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2021, a NBC T 16.7, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.134-2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25-11-2008.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 18, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 36 – *Investments in Associates and Joint Ventures*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*:

NBC TSP 18 – INVESTIMENTO EM COLIGADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 7
Definições	8 – 9
Acordo vinculante	9
Influência significativa	10 – 15
Método da equivalência patrimonial	16 – 21
Aplicação do método da equivalência patrimonial	22 – 48
Exceções da aplicação do método da equivalência patrimonial	23 – 25
Descontinuidade do uso do método da equivalência patrimonial	26 – 27
Mudanças no direito de propriedade	28

Procedimentos do método da equivalência patrimonial	29 – 48
Demonstrações contábeis separadas	49 – 53
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer a contabilização de investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto e definir as exigências para a aplicação do método da equivalência patrimonial quando da contabilização de tais investimentos.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma para a contabilização de investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto.

3. Esta norma deve ser aplicada por todas as entidades que são investidoras com controle em conjunto ou com influência significativa sobre uma investida, cujo investimento leva à manutenção de direito de propriedade quantificável.

4. Esta norma fornece as bases para a contabilização de direitos de propriedade em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto. Isto é, o investimento em outras entidades que confere à entidade riscos e retornos decorrentes do direito de propriedade. Esta norma aplica-se somente a direitos de propriedade quantificáveis. Isso inclui direitos de propriedade oriundos de investimentos na estrutura de capital formal de outra entidade. Uma estrutura de capital formal significa capital social ou uma forma equivalente de capital, tais como quotas de fundo de investimentos. Direitos de propriedade quantificáveis podem também incluir direitos de propriedade oriundos de outros investimentos nos quais o direito de propriedade da entidade possa ser mensurado confiavelmente (por exemplo, direitos em parceria). Quando a estrutura de capital da outra entidade for precariamente definida, pode não ser possível obter uma medida confiável do direito de propriedade.

5. Algumas contribuições realizadas por entidades do setor público podem ser denominadas “investimento”, mas podem não dar origem ao direito de propriedade. Por exemplo, uma entidade do setor público pode realizar investimento substancial no desenvolvimento de hospital pertencente e operado por entidade de caridade. Ainda que tais contribuições sejam sem contraprestação, elas permitem que a entidade do setor público participe da operação do hospital e a entidade de caridade deve prestar contas à entidade do setor público quanto ao uso do dinheiro público. Entretanto, as contribuições realizadas pela entidade do setor público não constituem direito de propriedade, dado que a entidade de caridade poderia buscar fontes alternativas de recursos e, portanto, evitaria que a entidade do setor público participasse das operações do hospital. Assim, a entidade do setor público não está exposta aos riscos e não usufrui dos retornos que são decorrentes do direito de propriedade.

6. Esta norma aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

7. (Não convergido).

Definições

8. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Coligada é a entidade sobre a qual o investidor tem influência significativa.

Acordo vinculante é aquele que confere direitos e obrigações executáveis às partes como se fosse na forma de contrato. Isso inclui direitos contratuais ou outros direitos legais.

Demonstrações contábeis consolidadas são as demonstrações contábeis de entidade econômica em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da entidade controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem de uma única entidade econômica.

Método da equivalência patrimonial é o método contábil por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo seu custo e ajustado, posteriormente, pela participação do investidor na variação do patrimônio líquido da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto. O resultado do período do investidor inclui sua partici-

pação no resultado do período da investida e o patrimônio líquido do investidor inclui sua participação nas variações do patrimônio líquido da investida que não foram reconhecidas no resultado do período da investida.

Acordo em conjunto é o acordo pelo qual duas ou mais partes têm controle em conjunto.

Controle em conjunto é o compartilhamento do controle por meio de acordo vinculante, que existe apenas quando decisões sobre as atividades relevantes exigirem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.

Empreendimento controlado em conjunto é o acordo por meio do qual as partes controlam em conjunto o empreendimento e possuem direitos em seus ativos líquidos.

Empreendedor em conjunto é a parte de empreendimento controlado em conjunto que tem controle em conjunto desse empreendimento.

Influência significativa é o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade, mas sem controlar, individualmente ou conjuntamente, essas políticas.

Os termos definidos em outras NBCs TSP são utilizados nesta norma com o mesmo significado conforme consta nessas outras normas. Os seguintes termos são definidos na NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas, na NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas ou na NBC TSP 19 – Acordos em Conjunto: benefícios, controle, controlada, controladora, entidade econômica, entidade de investimento, operação em conjunto, poder e demonstrações contábeis separadas.

Acordo vinculante

9. Acordos vinculantes podem ser evidenciados de diferentes maneiras. O acordo vinculante é geralmente, mas nem sempre, por escrito, na forma de contrato ou deliberações documentadas entre as partes. Mecanismos legais, tais como atos dos Poderes Legislativo ou Executivo, podem também criar acordos executáveis, similares a acordos contratuais, tanto por si mesmo ou em conjunto com contratos entre as partes.

Influência significativa

10. Se o investidor possuir influência significativa sobre a investida é uma questão de julgamento baseado na natureza do relacionamento entre o investidor e a investida e na definição de influência significativa desta norma. Esta norma é aplicável somente àquelas coligadas nas quais a entidade mantém direito de propriedade quantificável tanto na forma de posse de ações ou outras estruturas de capital formais quanto na forma na qual o direito da entidade possa ser mensurado confiavelmente.

11. Se a entidade mantém direito de propriedade quantificável e detém, direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas), vinte por cento ou mais do poder de voto da investida, presume-se que ela tenha influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado o contrário. Por outro lado, se a entidade detém, direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas), menos de vinte por cento do poder de voto da investida, presume-se que ela não tenha influência significativa, a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada. A propriedade substancial ou majoritária da investida por outro investidor não necessariamente impossibilita a entidade ter influência significativa.

12. A existência de influência significativa pela entidade, geralmente, é evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

- (a) representação no conselho de administração ou órgão administrativo equivalente da investida;
- (b) participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos ou distribuições similares;
- (c) transações materiais entre a entidade e sua investida;
- (d) intercâmbio de diretores ou gerentes; ou
- (e) fornecimento de informação técnica essencial.

13. A entidade pode ter em seu poder opções não padronizadas de compras de ações (*warrants*), opções de compra de ações, instrumentos de dívida ou patrimoniais conversíveis em ações ordinárias ou outros instrumentos similares com potencial de, se executados ou convertidos, proporcionar à entidade poder de voto adicional ou reduzir o poder de voto de outra parte sobre as políticas financeiras e operacionais da outra entidade (isto é, potenciais direitos de voto). A existência e o efeito dos

potenciais direitos de voto, correntemente exercíveis ou conversíveis, incluindo aqueles mantidos por outras entidades, devem ser considerados quando da avaliação se a entidade tem influência significativa. Potenciais direitos de voto não são correntemente exercíveis ou conversíveis quando, por exemplo, não puderem ser exercidos ou convertidos até data futura ou até a ocorrência de evento futuro.

14. Na avaliação se os potenciais direitos de voto contribuem para a influência significativa, a entidade deve examinar todos os fatos e circunstâncias (inclusive os termos de exercício dos potenciais direitos de voto e quaisquer outros acordos vinculantes considerados individualmente ou em conjunto) que possam afetar os potenciais direitos, exceto a intenção da administração e a capacidade financeira para exercê-los ou convertê-los.

15. A entidade perde a influência significativa sobre a investida quando perde o poder de participar das decisões sobre as políticas financeiras e operacionais daquela investida. A perda de influência significativa pode ocorrer com ou sem mudança no nível de participação acionária absoluta ou relativa. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando a coligada se torna sujeita ao controle de outro governo, tribunal ou administrador. Também como resultado de acordo vinculante.

Método da equivalência patrimonial

16. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, ou em empreendimento controlado em conjunto, é inicialmente reconhecido pelo seu custo, e o seu valor contábil deve ser aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor no resultado do período da investida após a data da aquisição. A participação do investidor no resultado do período da investida deve ser reconhecida no resultado do período do investidor. Distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil podem ser necessários pela mudança na participação proporcional do investidor decorrente de variações do patrimônio líquido da investida que não foram reconhecidas no resultado do período da investida. Tais variações incluem aquelas decorrentes da reavaliação de ativos imobilizados e das diferenças de conversão em moeda estrangeira. A participação do investidor nessas variações deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido do investidor.

17. O reconhecimento de receita com base em distribuições recebidas pode não ser uma mensuração adequada da receita auferida pelo investidor decorrente de investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto, porque as distribuições recebidas podem ter pouca relação com o desempenho da investida. Já que o investidor possui controle em conjunto ou influência significativa sobre a investida, ele tem participação no desempenho da coligada ou empreendimento controlado em conjunto, como resultado, o retorno sobre seu investimento. O investidor considera essa participação, expandindo o alcance das demonstrações contábeis, ao incluir sua participação no resultado do período de cada uma das investidas. Assim, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona relatório com maior grau de informação sobre o resultado do período e o patrimônio líquido do investidor.

18. Na existência de potenciais direitos de voto ou de outros derivativos com potenciais direitos de voto, a participação da entidade na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto deve ser determinada somente com base nos direitos de propriedade vigentes e não deve refletir o possível exercício ou conversão dos potenciais direitos de votos e de outros instrumentos derivativos, exceto se o item 19 for aplicável ao caso.

19. Em algumas circunstâncias, a entidade possui, em essência, direito de propriedade vigente como resultado de transação que, no momento corrente, dá a ela acesso aos benefícios associados ao direito de propriedade. Em tais casos, a proporção alocada à entidade deve ser determinada considerando o exercício eventual desses potenciais direitos de voto e de outros instrumentos derivativos que, correntemente, proporcionam à entidade acesso aos benefícios.

20. Instrumentos financeiros que contêm potenciais direitos de voto, mas que, em essência, não proporcionam à entidade, no momento corrente, benefícios associados ao direito de propriedade em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto não devem ser contabilizados de acordo com esta norma.

21. O investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto contabilizado por meio do método da equivalência patrimonial deve ser classificado como ativo não circulante.

Aplicação do método da equivalência patrimonial

22. A entidade com controle em conjunto ou influência significativa sobre a investida deve contabilizar seu investimento em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto com a utilização do método da equivalência patrimonial, a menos que tais investimentos se qualifiquem como exceções, conforme os itens 23 a 25.

Exceções da aplicação do método da equivalência patrimonial

23. A entidade não precisa aplicar o método da equivalência patrimonial para seus investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto se ela for controladora que está dispensada da elaboração de demonstrações contábeis consolidadas, de acordo com o alcance das exceções do item 5 da NBC TSP 17, ou se todos os itens seguintes se aplicarem:

(a) a entidade, em si, é entidade controlada e as necessidades de informação dos usuários são atendidas pelas demonstrações contábeis consolidadas de sua controladora e, no caso de controle parcial, todos os outros proprietários, inclusive aqueles sem direito a voto, foram informados e não fizeram objeção quanto à entidade não aplicar o método da equivalência patrimonial;

(b) os instrumentos de dívida ou patrimoniais não são negociados em mercado aberto (bolsa de valores doméstica ou estrangeira, mercados de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(c) a entidade não arquivou ou não está em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis na comissão de valores mobiliários ou em outro órgão regulador, visando à emissão de qualquer classe de instrumentos em mercado aberto;

(d) a controladora final ou qualquer controladora intermediária da entidade elabora demonstrações contábeis, disponíveis ao público, em conformidade com as NBCs TSP, em que as controladas são consolidadas ou mensuradas ao valor justo, de acordo com a NBC TSP 17.

24. Quando o investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto for mantido, direta ou indiretamente, por entidade que seja organização de capital de risco ou fundo mútuo, fundo de investimento e entidades similares, inclusive fundos de investimentos com produtos vinculados a seguros, a entidade pode decidir mensurar os investimentos naquelas coligadas ou empreendimentos con-

trolados em conjunto ao valor justo por meio do resultado. A entidade de investimento terá, por definição, que adotar este critério.

25. Quando a entidade tiver investimento em coligada, a parcela pela qual é mantida indiretamente por meio de organização de capital de risco ou fundo mútuo, fundo de investimentos e entidades similares, inclusive fundos de investimentos com produtos vinculados a seguros, a entidade pode decidir mensurar essa parcela do investimento em coligada ao valor justo por meio do resultado, independentemente de a organização de capital de risco ou fundo mútuo, fundo de investimentos e entidades similares, inclusive fundos de investimentos com produtos vinculados a seguros, ter influência significativa sobre aquela parcela do investimento. Se a entidade fizer essa escolha, ela deve aplicar o método da equivalência patrimonial para a parcela remanescente de seu investimento em coligadas que não estiver sendo mantido por meio de organização de capital de risco ou fundo mútuo, fundo de investimentos e entidades similares, inclusive fundos de investimentos com produtos vinculados a seguros. Quando a entidade tiver investimento em coligada, do qual uma parcela é mantida indiretamente por meio de entidade de investimento, deve mensurar essa parcela do investimento ao valor justo por meio do resultado.

Descontinuidade do uso do método da equivalência patrimonial

26. A entidade deve descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que seu investimento deixar de se qualificar como coligada ou empreendimento controlado em conjunto, de acordo com o que segue:

(a) se o investimento passar a se qualificar como em controlada, a entidade deve contabilizar seu investimento de acordo com a NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público e a NBC TSP 17;

(b) se a participação remanescente no investimento, antes qualificado como em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, for ativo financeiro, a entidade deve mensurá-la ao valor justo. O valor justo da participação remanescente deve ser considerado como o seu valor justo no reconhecimento inicial tal qual um ativo financeiro. A participação remanescente que não tiver preço de mercado em mercado ativo não deve ser mensurada ao valor justo, se (i) o conjunto de estimativas aceitáveis do seu valor justo for significativo e (ii) as probabilidades das várias estimativas não puderem ser confiavelmente

avaliadas. Nesse caso, a entidade deve mensurar a participação remanescente pelo valor contábil do investimento na data em que deixar de se qualificar como em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, e o valor contábil deve ser considerado como o custo no reconhecimento inicial tal qual um ativo financeiro. A entidade deve reconhecer no resultado do período qualquer diferença entre:

(i) o valor justo (ou, se relevante, valor contábil) de qualquer participação remanescente e qualquer receita da alienação parcial da participação na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto; e

(ii) o valor contábil do investimento na data em que o método da equivalência patrimonial foi descontinuado;

(c) quando a entidade descontinuar a utilização do método da equivalência patrimonial, deve contabilizar todos os valores anteriormente reconhecidos diretamente no patrimônio líquido da entidade referentes àquele investimento na mesma base que teria sido requerida, se a investida tivesse alienado diretamente os ativos ou os passivos relacionados.

27. Se o investimento em coligada passar a se qualificar como empreendimento controlado em conjunto, ou o investimento em empreendimento controlado em conjunto passar a se qualificar como em coligada, a entidade deve continuar a aplicar o método da equivalência patrimonial e não deve remensurar a participação remanescente.

Mudanças no direito de propriedade

28. Se o direito de propriedade da entidade em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto for reduzido, mas o investimento continuar a ser classificado como em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, respectivamente, a entidade deve transferir diretamente para o resultado acumulado a proporção do ganho ou da perda que teria sido anteriormente reconhecida no patrimônio líquido relacionada à redução do direito de propriedade, se a transferência para o resultado acumulado desse ganho ou perda tivesse sido requerida na alienação dos ativos ou passivos relacionados.

Procedimentos do método da equivalência patrimonial

29. Muitos dos procedimentos que são adequados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são similares àqueles de consolidação, descritos na NBC TSP 17. Além disso, os conceitos que funda-

mentam os procedimentos utilizados para contabilizar a aquisição de controlada são também adotados para contabilizar a aquisição de investimento em coligada e em empreendimento controlado em conjunto.

30. A participação da entidade econômica em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto é a soma das participações mantidas pela controladora e suas controladas naquela coligada ou empreendimento controlado em conjunto. As participações mantidas por outras coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto do grupo devem ser ignoradas para essa finalidade. Quando a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto tiver investimentos em controladas, em coligadas ou em empreendimentos controlados em conjunto, o resultado do período e os ativos líquidos que devem ser considerados na aplicação do método da equivalência patrimonial são aqueles reconhecidos nas demonstrações contábeis das coligadas ou dos empreendimentos controlados em conjunto (incluindo a participação que lhe couber no resultado do período e nos ativos líquidos de suas coligadas e empreendimentos controlados em conjunto), após os ajustes necessários para uniformizar as políticas contábeis (ver itens 37 a 39).

31. Os resultados decorrentes de transações ascendentes (*upstream*) e descendentes (*downstream*) entre a entidade (incluindo suas controladas consolidadas) e sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade somente na extensão da participação de outros investidores sobre essa coligada ou empreendimento controlado em conjunto. As transações ascendentes são, por exemplo, vendas de ativos da coligada ou empreendimento controlado em conjunto para o investidor. As transações descendentes são, por exemplo, vendas ou contribuição na forma de ativos do investidor para sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto. A participação do investidor no resultado decorrente dessas transações deve ser eliminada.

32. Quando transações descendentes proporcionarem evidências de redução do valor realizável líquido dos ativos a serem vendidos ou objetos de contribuição ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, tais perdas devem ser reconhecidas integralmente pelo investidor. Quando transações ascendentes proporcionarem evidências de redução do valor realizável líquido dos ativos a serem comprados

ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, o investidor deve reconhecer sua participação em tais perdas.

33. A contribuição na forma de ativos não monetários para coligada ou empreendimento controlado em conjunto em troca de participação patrimonial na coligada ou empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizada em conformidade com o item 31, exceto se a contribuição não tiver natureza comercial, conforme esse termo é descrito na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. Se tal contribuição não tiver natureza comercial, o ganho ou a perda deve ser considerado como não realizado a não ser que o item 34 também se aplique. Tais ganhos e perdas não realizados devem ser eliminados contra o investimento contabilizado pelo método da equivalência patrimonial e não devem ser apresentados como ganhos ou perdas diferidos no balanço patrimonial consolidado da entidade ou no balanço patrimonial da entidade na qual os investimentos são contabilizados pelo método da equivalência patrimonial.

34. Se, adicionalmente ao recebimento de participação patrimonial na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto, a entidade receber ativos monetários ou não monetários, ela deve reconhecer integralmente no resultado do período a proporção do ganho ou da perda da contribuição relacionada aos ativos monetários ou não monetários recebidos.

35. O investimento deve ser contabilizado com a utilização do método da equivalência patrimonial a partir da data em que ele se qualificar como coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a participação da entidade no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida deve ser contabilizada como segue:

(a) quando a entidade tiver incluído ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) relativo ao investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto no valor contábil do investimento, a amortização desse ágio por expectativa de rentabilidade futura não é permitida;

(b) qualquer excedente da participação da entidade no valor justo líquido dos ativos e dos passivos identificáveis da investida sobre o custo do investimento deve ser incluído como receita na determinação

da participação da entidade no resultado do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto no período em que o investimento for adquirido.

Ajustes apropriados na participação da entidade no resultado do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto devem ser efetuados, após a aquisição, para contabilizar, por exemplo, a depreciação de ativos com base nos seus valores justos da data da aquisição. Da mesma forma, ajustes apropriados na participação da entidade no resultado do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto após a aquisição devem ser efetuados para perdas por redução ao valor recuperável, tais como para ativo imobilizado ou, se relevante, ágio por expectativa de rentabilidade futura.

36. As demonstrações contábeis mais recentes disponíveis da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto devem ser utilizadas pela entidade para a aplicação do método da equivalência patrimonial. Quando o final do período das demonstrações contábeis da entidade for diferente daquele da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto, o investidor deve:

(a) obter, com a finalidade de aplicar o método da equivalência patrimonial, informação contábil adicional elaborada na mesma data das demonstrações contábeis da entidade; ou

(b) usar as demonstrações contábeis mais recentes da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto ajustadas por transações ou eventos relevantes que ocorrerem entre a data dessas demonstrações e a das demonstrações contábeis da entidade.

37. As demonstrações contábeis da entidade devem ser elaboradas com a utilização de políticas contábeis uniformes para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes.

38. Exceto pelo descrito no item 39, se a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto utilizar políticas contábeis diferentes daquelas da entidade para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes, ajustes devem ser realizados para adequar as políticas contábeis da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto àquelas da entidade quando da utilização das demonstrações das coligadas e dos empreendimentos controlados em conjunto para a aplicação do método da equivalência patrimonial.

39. Não obstante as exigências do item 38, se a entidade tem participação em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto que seja entidade de investimento, a entidade deve, quando da aplicação do método da equivalência patrimonial, manter a mensuração ao valor justo aplicada por aquela entidade de investimento em suas participações em entidades controladas.

40. Se a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto tiver, em circulação, ações preferenciais cumulativas que estiverem em poder de outros investidores que não a entidade e que forem classificadas como patrimônio líquido, a entidade deve calcular a sua participação no resultado do período após ajustá-lo pelos dividendos referentes a essas ações, tendo sido declarados ou não.

41. Se a participação da entidade no prejuízo do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto for igual ou maior do que a sua participação na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto, a entidade deve descontinuar o reconhecimento de sua participação em *déficits* adicionais. A participação na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto é o valor contábil do investimento na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto determinado com a utilização do método da equivalência patrimonial, juntamente com quaisquer participações de longo prazo que, em essência, constituem o investimento líquido da entidade na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto. Por exemplo, um item, cuja liquidação não está planejada, nem é provável que ocorra em futuro previsível é, em essência, uma extensão do investimento da entidade naquela coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Tais itens podem incluir ações preferenciais e empréstimos ou recebíveis de longo prazo, porém não incluem itens como recebíveis ou exigíveis de natureza comercial ou quaisquer recebíveis de longo prazo para os quais existam garantias adequadas, tais como empréstimos com garantias. O *déficit* reconhecido pelo método da equivalência patrimonial que exceda o investimento em ações ordinárias da entidade deve ser aplicado aos demais itens que constituem a participação desta na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto em ordem inversa de sua prioridade na liquidação.

42. Após a participação de a entidade ser reduzida a zero, *déficits* adicionais são considerados e o passivo reconhecido somente na me-

dida em que a entidade tenha incorrido em obrigações legais ou construtivas ou realizado pagamentos em nome da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto. Se a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto, subseqüentemente, reportar *superávits*, a entidade retoma o reconhecimento de sua participação nesses *superávits* somente após sua participação nos *superávits* se igualarem aos *déficits* não reconhecidos.

43 a 48. (Não convergidos).

Demonstrações contábeis separadas

49. O investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizado nas demonstrações contábeis separadas da entidade em conformidade com o item 12 da NBC TSP 16.

50 a 53. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 19, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 19 – Acordos em Conjunto.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 37 – *Joint Arrangements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 19 - ACORDOS EM CONJUNTO

Sumário	Item
Objetivo	1 – 2
Alcance	3 – 6
Definições	7 – 8
Acordo vinculante	8
Acordo em conjunto	9 – 22
Controle em conjunto	12 – 18
Tipos de controle em conjunto	19 – 22
Demonstrações contábeis das partes de acordo em conjunto	23 – 28
Operação em conjunto	23 – 26
Empreendimento controlado em conjunto	27 – 28
Demonstrações contábeis separadas	29 – 44
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer critérios para a elaboração e divulgação de informação contábil por entidades que tenham participação em acordos em conjunto.

2. Para cumprir o objetivo do item 1, esta norma define controle em conjunto e exige que a entidade que seja parte determine o tipo de acordo em conjunto em que está envolvida pela avaliação dos seus direitos e obrigações e contabilize os mesmos conforme esse tipo de acordo.

Alcance

3. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta norma para determinar o tipo de acordo em conjunto em que está envolvida, bem como para contabilizar os direitos e as obrigações referentes ao acordo em conjunto.

4. Esta norma deve ser aplicada a todas as entidades que sejam parte de acordo em conjunto.

5. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

6. (Não convergido).

Definições

7. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Acordo vinculante é aquele que confere direitos e obrigações executáveis às partes como se fosse na forma de contrato. Isso inclui direitos contratuais ou outros direitos legais.

Acordo em conjunto é o acordo pelo qual duas ou mais partes têm controle em conjunto.

Controle em conjunto é o compartilhamento do controle por meio de acordo vinculante, que existe apenas quando decisões sobre as atividades relevantes exigirem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.

Operação em conjunto corresponde ao acordo em conjunto em que as partes que o controlam têm direitos sobre os ativos e obrigações junto aos passivos, relacionadas ao acordo.

Operador em conjunto é parte de operação conjunta que possui controle em conjunto dessa operação.

Empreendimento controlado em conjunto é o acordo por meio do qual as partes controlam em conjunto o empreendimento e possuem direitos em seus ativos líquidos.

Empreendedor em conjunto é a parte de empreendimento controlado em conjunto que tem controle em conjunto desse empreendimento.

Parte em acordo em conjunto é a entidade que participa de acordo em conjunto, independentemente de ter o controle em conjunto do acordo.

Instrumento separado é a estrutura financeira identificável separadamente, incluindo entidades legalmente separadas ou reconhecidas por estatuto, independentemente de essas entidades terem personalidade jurídica.

Os termos definidos em outras NBCs TSP são utilizados nesta norma com o mesmo significado que nessas outras normas. Os seguintes termos são definidos na NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas, na NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas ou na NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto: benefícios, controle, método da equivalência patrimonial, poder, direitos de proteção, atividades relevantes, demonstrações contábeis separadas e influência significativa.

Acordo vinculante

8. Acordos vinculantes podem ser evidenciados de diferentes maneiras. O acordo vinculante é geralmente, mas nem sempre, formalizado por escrito, tal como contrato ou deliberações documentadas entre as partes. Mecanismos legais, tais como atos dos Poderes Legislativo ou Executivo, podem também criar acordos executáveis, similares a acordos contratuais, tanto por si mesmo ou em conjunto com contratos entre as partes.

Acordo em conjunto

9. Acordo em conjunto é o acordo pelo qual duas ou mais partes têm controle em conjunto.

10. O acordo em conjunto tem as seguintes características:
(a) as partes integrantes estão vinculadas por acordo vinculante;
(b) o acordo vinculante dá a duas ou mais dessas partes o controle em conjunto do acordo (ver itens 12 a 18).

11. O acordo em conjunto é operação em conjunto ou empreendimento controlado em conjunto.

Controle em conjunto

12. Controle em conjunto é o compartilhamento do controle do acordo, que existe apenas quando decisões relacionadas a atividades relevantes exigirem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle. O compartilhamento do controle pode ter sido firmado por meio de acordo vinculante.

13. A entidade que é parte do acordo deve avaliar se o acordo vinculante dá a todas as partes, ou a grupo das partes, o controle do acordo coletivamente. Todas as partes, ou grupo das partes, controlam coletivamente o acordo quando devem agir em conjunto para conduzir as atividades que afetem significativamente os benefícios do acordo (ou seja, atividades relevantes).

14. Uma vez que tenha sido determinado que todas as partes, ou grupo das partes, controlam o acordo coletivamente, o controle em conjunto existe somente quando as decisões sobre as atividades relevantes exigirem o consentimento unânime das partes que controlam o acordo coletivamente.

15. Em acordo em conjunto, nenhuma parte controla o acordo por si mesma. Uma parte com controle em conjunto do acordo pode impedir que qualquer das outras partes, ou grupo das partes, controle o acordo.

16. O acordo pode ser conjunto, mesmo que nem todas as partes tenham controle em conjunto do acordo. Esta norma faz distinção entre as partes que têm controle em conjunto do acordo em conjunto (operadores conjuntos ou empreendedores controlados em conjunto) e as partes que participam, mas não têm controle em conjunto, do acordo em conjunto.

17. A entidade deve fazer uso de julgamento quando da avaliação se todas as partes, ou grupo das partes, têm o controle em conjunto do

acordo. A entidade deve fazer essa avaliação considerando todos os fatos e circunstâncias.

18. Se fatos e circunstâncias mudarem, a entidade deve reavaliar se ainda possui controle em conjunto do acordo.

Tipos de acordo em conjunto

19. A entidade deve determinar o tipo de acordo em conjunto em que está envolvida. A classificação do acordo em conjunto como operação em conjunto ou empreendimento controlado em conjunto depende dos direitos e obrigações das partes no acordo.

20. A entidade deve fazer uso de julgamento ao avaliar se o acordo em conjunto é operação em conjunto ou empreendimento controlado em conjunto. A entidade deve determinar o tipo de acordo em conjunto em que está envolvida, considerando seus direitos e obrigações decorrentes do acordo. A entidade deve avaliar os seus direitos e obrigações, considerando a estrutura e a forma jurídica do acordo, os termos acordados pelas partes ou estabelecidos por autoridade legislativa ou executiva e, quando relevante, outros fatos e circunstâncias.

21. Algumas vezes, as partes estão limitadas pela estrutura do acordo que estabelece os termos gerais para a realização de uma ou mais atividades. Essa estrutura de acordo pode indicar que as partes estabelecem diferentes acordos em conjunto para lidar com atividades específicas que fazem parte do acordo. Embora esses acordos em conjunto estejam relacionados com a mesma estrutura, seu tipo pode ser diferente, se os direitos e as obrigações das partes diferirem ao realizarem as diferentes atividades tratadas na estrutura do acordo. Consequentemente, as operações em conjunto e os empreendimentos controlados em conjunto podem coexistir quando as partes realizam diferentes atividades que fazem parte da mesma estrutura do acordo.

22. Se os fatos e as circunstâncias mudarem, a entidade deve reavaliar se o tipo de acordo em conjunto em que está envolvida mudou.

Demonstrações contábeis das partes de acordo em conjunto

Operação em conjunto

23. O operador em conjunto deve reconhecer em relação à sua participação em operação em conjunto:

(a) seus ativos, incluindo a sua participação em quaisquer ativos mantidos em conjunto;

(b) seus passivos, incluindo a sua participação em quaisquer passivos incorridos em conjunto;

(c) sua receita de venda da sua parcela sobre a produção advinda da operação em conjunto (venda direta por parte do operador em conjunto);

(d) sua parcela sobre a receita de venda da produção da operação em conjunto (venda por parte da operação em conjunto); e

(e) suas despesas, incluindo a sua participação em quaisquer despesas incorridas em conjunto.

24. O operador em conjunto deve contabilizar os ativos, os passivos, as receitas e as despesas relacionados à sua participação em operação em conjunto de acordo com as NBCs TSP aplicáveis aos ativos, passivos, receitas e despesas específicas.

25. (Não convergido).

26. Uma parte em operação em conjunto que não detenha o seu controle em conjunto também deve contabilizar sua participação no acordo, conforme os itens 23 e 24, caso tenha, com relação à operação em conjunto, direitos sobre os ativos e as obrigações quanto aos passivos. Se uma parte em operação em conjunto, mas que não seja parte do controle em conjunto, não tiver direitos sobre os ativos e as obrigações junto aos passivos, deve contabilizar sua participação na operação em conjunto em conformidade com as NBCs TSP aplicáveis àquela participação.

Empreendimento controlado em conjunto

27. O empreendedor em conjunto deve reconhecer sua participação em empreendimento controlado em conjunto como investimento e deve contabilizá-lo com a aplicação do método da equivalência patrimonial, de acordo com a NBC TSP 18, a menos que a entidade esteja dispensada de aplicar o método da equivalência patrimonial de acordo com o especificado naquela norma.

28. (Não convergido).

Demonstrações contábeis separadas

29. Nas suas demonstrações contábeis separadas, o operador ou o empreendedor em conjunto deve contabilizar sua participação em:

- (a) operação em conjunto, conforme os itens 23 e 24; e
- (b) empreendimento controlado em conjunto, conforme o item 12 da NBC TSP 16.

30. Nas suas demonstrações contábeis separadas, uma parte de acordo em conjunto, mas que não faça parte do controle em conjunto, deve considerar sua participação em:

- (a) operação em conjunto, conforme o item 26; e
- (b) empreendimento controlado em conjunto, quando detiver influência significativa, caso em que deve aplicar o item 12 da NBC TSP 16.

31 a 44. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC TSP 20, de 18 de outubro de 2018 ⁽¹⁾

Aprova a NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 38 – *Disclosure of Interests in Other Entities*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*:

NBC TSP 20 – DIVULGAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS ENTIDADES

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 6
Definições	7 – 8
Acordo vinculante	8
Divulgação de informações sobre participações em outras entidades	9 – 11
Julgamentos e premissas significativos	12 – 14
Condição de entidade de investimento	15 – 16
Participações em controladas	17 – 26
Participações de não controladores nas atividades e nos fluxos de caixa da entidade econômica	19
Natureza e extensão de restrições significativas	20

Natureza dos riscos associados às participações em entidades estruturadas consolidadas	21 – 24
Consequências de mudanças na participação societária de controladora em controlada que não resultam na perda de controle	25
Consequências da perda de controle de controlada durante o período das demonstrações contábeis	26
Participações em controladas não consolidadas (entidade de investimento)	27 – 34
Participações em acordos em conjunto e em coligadas	35 – 39
Natureza, extensão e efeitos financeiros das participações da entidade em acordos em conjunto e em coligadas	36 – 38
Riscos associados às participações da entidade em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas	39
Participações em entidades estruturadas não consolidadas	40 – 48
Natureza das participações	43 – 45
Natureza dos riscos	46 – 48
Direitos de propriedade não quantificáveis	49 – 50
Participações em controladas adquiridas com intenção de alienação	51 – 62
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é exigir que a entidade divulgue informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar:

(a) a natureza e os riscos associados com as participações em controladas, em controladas não consolidadas, em acordos em conjunto, em coligadas e em entidades estruturadas não consolidadas; e

(b) os efeitos dessas participações sobre a sua posição financeira, seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma para divulgar informações sobre as participações em controladas, em controladas não consolidadas, em acordos em conjunto, em coligadas e em entidades estruturadas não consolidadas.

3. Esta norma deve ser aplicada por entidade que tenha participação em quaisquer das seguintes situações:

(a) controladas;

- (b) acordos em conjunto (ou seja, operações em conjunto ou empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*));
- (c) coligadas; ou
- (d) entidades estruturadas não consolidadas.

4. Esta norma não se aplica a:

(a) planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios de longo prazo a empregados aos quais se aplique a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados;

(b) demonstrações contábeis separadas de entidade às quais se aplique a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas. Contudo:

(i) se a entidade tiver participações em entidades estruturadas não consolidadas e elaborar demonstrações contábeis separadas como suas únicas demonstrações contábeis, ela deve aplicar os requisitos dos itens 40 a 48 ao elaborar essas demonstrações;

(ii) a entidade de investimento que elaborar demonstrações contábeis em que todas as suas controladas são mensuradas ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 56 da NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, deve divulgar as informações relativas a entidades de investimento exigidas por esta norma;

(c) participação mantida por entidade que é parte, mas que não tenha o controle conjunto de acordos em conjunto, a menos que resulte em influência significativa ou constitua participação em entidade estruturada;

(d) participação em outra entidade que seja contabilizada como instrumento financeiro. Contudo, a entidade deve aplicar esta norma:

(i) quando essa participação for em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto que, de acordo com a NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, seja mensurada ao valor justo por meio do resultado; ou

(ii) quando essa participação for em entidade estruturada não consolidada.

5. Esta norma aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

6. (Não convergido).

Definições

7. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Acordo vinculante é aquele que confere direitos e obrigações executáveis às partes como se fosse na forma de contrato. Isso inclui direitos contratuais ou outros direitos legais.

Participação em outra entidade refere-se ao envolvimento por meio de acordo vinculante ou outra forma que exponha a entidade à variabilidade dos retornos oriundos do desempenho da outra entidade. Participação em outra entidade pode ser comprovada pela, mas não está limitada a, detenção de instrumentos patrimoniais ou de dívida, bem como outras formas de envolvimento, como, por exemplo, o fornecimento de recursos como fonte de financiamento, suporte de liquidez, melhoria de crédito e garantias. Isso inclui os meios pelos quais a entidade tem o controle ou o controle em conjunto de outra entidade, ou influência significativa sobre ela. A entidade não tem necessariamente participação em outra entidade unicamente devido à relação típica cliente/fornecedor.

Resultado de entidade estruturada inclui, entre outros, taxas recorrentes e não recorrentes, juros, dividendos ou distribuições similares, ganhos ou perdas sobre a remensuração ou desreconhecimento de participações em entidades estruturadas e ganhos ou perdas decorrentes da transferência de ativos e passivos à entidade estruturada.

Entidade estruturada é:

(a) a entidade que foi projetada de modo que os acordos administrativos ou a legislação não sejam os fatores determinantes para decidir quem tem o controle, mas os acordos vinculantes sejam significativos para determinar o controle da entidade e as atividades relevantes são direcionadas por meio desses acordos; ou

(b) a entidade que foi projetada para que os direitos de voto ou similares não sejam os fatores determinantes para decidir quem controla a entidade, como quando qualquer direito de voto se relaciona apenas com tarefas administrativas e as atividades relevantes são direcionadas por meio de acordos vinculantes.

Os termos definidos em outras NBCs TSP são utilizados nesta norma com o mesmo significado, conforme consta nessas outras normas. Os seguintes termos são definidos na NBC TSP 16, na NBC TSP 17, na NBC TSP 18 ou na NBC TSP 19 – Acordos em Conjunto: coli-

gada, demonstrações contábeis consolidadas, controle, controlada, controladora, entidade econômica, método da equivalência patrimonial, entidade de investimento, acordos em conjunto, controle em conjunto, operação em conjunto, empreendimento controlado em conjunto, participação de não controlador, atividades relevantes, demonstrações contábeis separadas, instrumento separado e influência significativa.

Acordo vinculante

8. Acordos vinculantes podem ser evidenciados de diferentes maneiras. O acordo vinculante é geralmente, mas nem sempre, por escrito, na forma de contrato ou deliberações documentadas entre as partes. Mecanismos legais, tais como atos do Poder Legislativo e Executivo, podem também criar acordos executáveis, similares a acordos contratuais, tanto por si mesmo ou em conjunto com contratos entre as partes.

Divulgação de informações sobre participações em outras entidades

9. Para atingir o objetivo do item 1, a entidade deve divulgar:
- (a) os julgamentos utilizados e as premissas significativas consideradas para determinar:
 - (i) a natureza de sua participação em outra entidade ou acordo;
 - (ii) o tipo de acordo em conjunto no qual ela possui participação (itens 12 a 14); e
 - (iii) que ela atende a definição de entidade de investimento, se aplicável (item 15);
 - (b) as informações sobre suas participações em:
 - (i) controladas (itens 17 a 26);
 - (ii) acordos em conjunto e em coligadas (itens 35 a 39); e
 - (iii) entidades estruturadas que não são consolidadas (itens 40 a 48);
 - (iv) direito de propriedade não quantificável (itens 49 e 50); e
 - (v) participação em controlada adquirida com intenção de alienação (itens 51 a 57).

10. Se as divulgações exigidas por esta norma, juntamente com as exigidas por outras NBCs TSP, não atingirem o objetivo do item 1, a entidade deve divulgar quaisquer informações adicionais necessárias para atingir esse objetivo.

11. A entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo de divulgação do item 1 e a ênfase que deve ser dada a cada uma das exigências desta norma. Ela deve agregar ou desagregar divulgações de modo que informações úteis não sejam omitidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características diferentes.

Julgamentos e premissas significativos

12. A entidade deve divulgar a metodologia usada para determinar:

- (a) que tem o controle de outra entidade, conforme descrito nos itens 18 a 20 da NBC TSP 17;
- (b) que possui o controle em conjunto de acordo ou influência significativa sobre outra entidade; e
- (c) o tipo de acordo em conjunto (ou seja, operação em conjunto ou empreendimento controlado em conjunto) quando tiver sido estruturado por meio de instrumento separado.

13. As divulgações exigidas pelo item 12 devem constar nas demonstrações contábeis ou incorporadas por referência cruzada em outra demonstração que esteja disponível, nos mesmos termos e ao mesmo tempo, para os usuários das demonstrações contábeis. Sem a informação incorporada por referência cruzada, as demonstrações contábeis estão incompletas.

14. Para dar cumprimento ao item 12, a entidade deve divulgar, por exemplo, os fatores considerados ao determinar se:

- (a) controla uma entidade específica (ou categoria similar de entidades) onde a participação em outras entidades não é divulgada pela participação em instrumentos patrimoniais ou de dívida;
- (b) não controla outra entidade (ou categoria similar de entidades) mesmo que detenha mais do que a metade dos direitos de voto da outra entidade (ou entidades);
- (c) controla outra entidade (ou categoria de entidades) mesmo que detenha menos da metade dos direitos de voto da outra entidade;
- (d) é agente ou principal;
- (e) não tem influência significativa, mesmo que detenha 20% ou mais dos direitos de voto de outra entidade;
- (f) tem influência significativa, mesmo que detenha menos de 20% dos direitos de voto de outra entidade.

Condição de entidade de investimento

15. Quando a controladora se qualificar como sendo entidade de investimento, de acordo com a NBC TSP 17, a entidade de investimento deve divulgar informações sobre julgamentos e premissas significativos que adotou ao determinar que é entidade de investimento. A entidade de investimento não necessita divulgar essa informação caso tenha todas as características do item 61 da NBC TSP 17.

16. Quando a entidade se tornar ou deixar de ser entidade de investimento, ela deve divulgar a mudança da condição de entidade de investimento e as razões para a mudança. Além disso, a entidade que se tornar entidade de investimento deve divulgar o efeito da mudança de condição sobre as demonstrações contábeis para o período apresentado, incluindo:

(a) o valor justo total, na data da mudança de condição, das controladas que deixaram de ser consolidadas;

(b) o ganho ou a perda total, se houver, calculado de acordo com o item 64 da NBC TSP 17; e

(c) as rubricas do resultado do período nas quais o ganho ou a perda for reconhecido (se não apresentada separadamente).

Participações em controladas

17. A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações contábeis consolidadas:

(a) compreender:

(i) a composição da entidade econômica; e

(ii) a participação de sócios não controladores nas atividades e fluxos de caixa da entidade econômica (ver item 19); e

(b) avaliar:

(i) a natureza e a extensão de restrições significativas sobre sua capacidade de acessar ou usar ativos e liquidar passivos da entidade econômica (ver item 20);

(ii) a natureza dos riscos associados as suas participações em entidades estruturadas consolidadas e mudanças nesses riscos (ver itens 21 a 24);

(iii) os efeitos de mudanças em sua participação societária em controlada que não resultam em perda de controle (ver item 25); e

(iv) os efeitos da perda de controle de controlada durante o período a que se referem às demonstrações contábeis (ver item 26).

18. Quando as demonstrações contábeis de controlada utilizadas na elaboração de demonstrações contábeis consolidadas forem referentes à data ou período diferente do das demonstrações consolidadas (ver item 46 da NBC TSP 17), a entidade deve divulgar:

- (a) a data do final do período das demonstrações contábeis dessa controlada; e
- (b) a razão para utilizar data ou período diferente.

Participações de não controladores nas atividades e nos fluxos de caixa da entidade econômica

19. A entidade deve divulgar para cada uma de suas controladas que tenha participação de não controladores que sejam materiais para a entidade que reporta:

- (a) o nome da controlada;
- (b) a sede e a forma legal da controlada e a jurisdição em que opera;
- (c) a proporção de participações societárias mantidas por sócios não controladores;
- (d) a proporção de direitos de voto mantidos por sócios não controladores, se diferente da proporção de participações societárias mantidas;
- (e) o resultado alocado à participação de não controladores da controlada durante o período de reporte;
- (f) participação de não controladores acumulada da controlada ao final do período das demonstrações contábeis;
- (g) informações financeiras resumidas sobre a controlada.

Natureza e extensão de restrições significativas

20. A entidade deve divulgar:

(a) restrições significativas em acordos vinculantes (por exemplo, restrições legais, contratuais e regulatórias) sobre a sua capacidade de acessar ou usar os ativos e liquidar os passivos de entidade econômica, tais como:

- (i) aquelas que restringem a capacidade da controladora ou de suas controladas de transferir caixa ou outros ativos para (ou de) outras entidades dentro da entidade econômica;
- (ii) garantias ou outras exigências que possam restringir que dividendos e outras distribuições de capital sejam pagos ou que empréstimos e adiantamentos sejam feitos ou pagos a (ou por) outras entidades dentro da entidade econômica;

(b) a natureza e a extensão em que direitos de proteção de sócios não controladores podem restringir significativamente a capacidade da entidade de acessar ou usar os ativos e liquidar os passivos da entidade econômica (como, por exemplo, quando a controladora é obrigada a liquidar passivos de controlada antes de liquidar seus próprios passivos ou quando a aprovação de sócios não controladores é exigida seja para acessar os ativos seja para liquidar os passivos de controlada);

(c) os valores, nas demonstrações contábeis consolidadas, dos ativos e dos passivos aos quais se aplicam essas restrições.

Natureza dos riscos associados às participações em entidades estruturadas consolidadas

21. A entidade deve divulgar os termos de quaisquer acordos vinculantes que possam exigir que a controladora ou suas controladas forneçam suporte financeiro à entidade estruturada consolidada, incluindo eventos ou circunstâncias que possam expor a entidade que reporta à perda (por exemplo, acordos de liquidez ou gatilhos de classificação de crédito associados a obrigações de comprar ativos da entidade estruturada ou de fornecer suporte financeiro).

22. Se, durante o período das demonstrações contábeis, a controladora ou quaisquer de suas controladas tiver, sem que haja obrigação decorrente de acordo vinculante para fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro suporte à entidade estruturada consolidada (por exemplo, adquirindo ativos da entidade estruturada ou instrumentos emitidos por ela), a entidade deve divulgar:

(a) o tipo e o valor do suporte fornecido, incluindo situações nas quais a controladora ou suas controladas tenham auxiliado a entidade estruturada na obtenção de suporte financeiro; e

(b) as razões para o fornecimento do suporte.

23. Se, durante o período das demonstrações contábeis, a controladora ou quaisquer de suas controladas tiver, sem que haja obrigação decorrente de acordo vinculante para fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro suporte à entidade estruturada anteriormente não consolidada e esse fornecimento de suporte tiver resultado no controle da entidade estruturada pela entidade, a entidade deve divulgar explicação dos fatores relevantes para chegar a essa decisão.

24. A entidade deve divulgar quaisquer intenções atuais de fornecer suporte financeiro, ou outro tipo de suporte, à entidade estruturada consolidada, incluindo intenções de auxiliar a entidade estruturada a obter suporte financeiro.

Consequências de mudanças na participação societária de controladora em controlada que não resultam na perda de controle

25. A entidade deve apresentar quadro demonstrativo com os efeitos sobre o patrimônio líquido atribuível aos proprietários da controladora de quaisquer mudanças na participação societária em controlada que não resultam na perda de controle.

Consequências da perda de controle de controlada durante o período das demonstrações contábeis

26. A entidade deve divulgar o ganho ou a perda se houver, calculado de acordo com o item 52 da NBC TSP 17 e:

(a) a parcela desse ganho ou perda atribuível à mensuração de qualquer investimento remanescente na ex-controlada, pelo seu valor justo na data em que o controle é perdido; e

(b) as contas no resultado do período no qual o ganho ou a perda estiver reconhecido (se não apresentado separadamente).

Participações em controladas não consolidadas (entidade de investimento)

27. A entidade de investimento, que, de acordo com a NBC TSP 17, seja obrigada a aplicar a exceção à consolidação e, em decorrência disso, contabilize seu investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado do período, deve divulgar esse fato.

28. Para cada controlada não consolidada, a entidade de investimento deve divulgar:

(a) o nome da controlada;

(b) a sede e a forma legal da controlada e a jurisdição em que opera;

(c) a proporção da participação societária mantida pela entidade de investimento e, se diferente, a proporção de direitos de voto mantidos.

29. Se a entidade de investimento for controladora de outra entidade de investimento, a controladora deve fornecer também as divulgações contidas nos itens 28(a) a (c) para investimentos que sejam

controlados por sua controlada qualificada como entidade de investimento. A divulgação pode ser realizada pela inclusão, nas demonstrações contábeis da controladora, às demonstrações contábeis da controlada (ou controladas) que contêm as informações acima.

30. A entidade de investimento deve divulgar:

(a) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas oriundas de acordos vinculantes (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, requisitos regulatórios ou acordos contratuais) sobre a capacidade da controlada não consolidada de transferir recursos à entidade de investimento na forma de dividendos em dinheiro, ou distribuições similares, ou de pagar empréstimos ou adiantamentos feitos à controlada não consolidada pela entidade de investimento; e

(b) quaisquer compromissos ou intenções de fornecer suporte financeiro ou outro suporte à controlada não consolidada, incluindo compromissos ou intenções de auxiliar a controlada na obtenção de suporte financeiro.

31. Se, durante o período das demonstrações contábeis, a entidade de investimento ou quaisquer de suas controladas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro tipo de suporte à controlada não consolidada (por exemplo, adquirindo ativos da controlada ou instrumentos emitidos por ela ou auxiliando-a na obtenção de suporte financeiro), a entidade deve divulgar:

(a) o tipo e o valor do suporte fornecido a cada controlada não consolidada; e

(b) as razões para o fornecimento do suporte.

32. A entidade de investimento deve divulgar os termos de quaisquer acordos vinculantes que poderiam exigir que ela ou suas controladas não consolidadas fornecessem suporte financeiro à entidade não consolidada, controlada e estruturada, incluindo eventos ou circunstâncias que poderiam expor a entidade que reportar suas demonstrações contábeis à perda (por exemplo, acordos de liquidez ou gatilhos de classificação de crédito associados a obrigações de comprar ativos da entidade estruturada ou de fornecer suporte financeiro).

33. Se, durante o período das demonstrações contábeis, a entidade de investimento ou quaisquer de suas controladas não consolidadas tiver, sem ter a obrigação resultante de acordo vinculante, fornecido suporte financeiro ou outro tipo de suporte à entidade não consolidada

e estruturada que a entidade de investimento não controlava e se esse fornecimento de suporte tiver resultado no controle da entidade estruturada pela entidade de investimento, a entidade de investimento deve divulgar explicação dos fatores relevantes para chegar à decisão de fornecer esse suporte.

34. A controladora de entidade de investimento que não é entidade de investimento deve divulgar em suas demonstrações contábeis consolidadas as informações exigidas nos itens 27 a 33 em relação a essas entidades controladas não consolidadas.

Participações em acordos em conjunto e em coligadas

35. A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem:

(a) a natureza, a extensão e os efeitos financeiros de suas participações em acordos em conjunto e em coligadas, incluindo a natureza e os efeitos de sua relação com os demais investidores que têm o controle em conjunto ou influência significativa sobre os acordos em conjunto e sobre coligadas (ver itens 36 e 38); e

(b) a natureza dos riscos associados às suas participações em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas e as mudanças nesses riscos (ver item 39).

Natureza, extensão e efeitos financeiros das participações da entidade em acordos em conjunto e em coligadas

36. A entidade deve divulgar:

(a) para cada acordo em conjunto e coligada que seja material para a entidade que reporta a informação:

(i) o nome do acordo em conjunto ou da coligada;

(ii) a natureza da relação da entidade com o acordo em conjunto ou com a coligada (descrevendo, por exemplo, a natureza das atividades do acordo em conjunto ou da coligada e se elas são estratégicas para as atividades da entidade);

(iii) a sede e a forma legal do acordo em conjunto e da coligada e a jurisdição em que opera; e

(iv) a proporção de participações societárias ou outras participações mantidas pela entidade, e, se diferente, a proporção de direitos de voto mantidos (se aplicável);

(b) para cada empreendimento controlado em conjunto e coligada que seja material para a entidade que reporta a informação:

(i) se o investimento no empreendimento controlado em conjunto ou na coligada é mensurado, usando-se o método da equivalência patrimonial ou o valor justo;

(ii) informações financeiras resumidas sobre o empreendimento controlado em conjunto ou sobre a coligada; e

(iii) se o empreendimento controlado em conjunto ou a coligada for contabilizado, usando-se o método da equivalência patrimonial, o valor justo de seu investimento no empreendimento controlado em conjunto ou na coligada, se houver preço de mercado cotado para o investimento;

(c) informações financeiras sobre os investimentos da entidade em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas que não sejam individualmente materiais:

(i) de modo agregado para todos os empreendimentos controlados em conjunto que sejam individualmente imateriais; e

(ii) de modo agregado para todas as coligadas que sejam individualmente imateriais. Essa informação deve ser divulgada de forma separada das informações agregadas dos empreendimentos controlados em conjunto.

37. A entidade de investimento não precisa fornecer as divulgações exigidas pelo item 36(b) e (c).

38. A entidade também deve divulgar:

(a) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, exigências regulatórias ou acordos vinculantes entre investidores com controle conjunto ou influência significativa sobre empreendimento controlado em conjunto ou sobre coligada) sobre a capacidade de empreendimentos controlados em conjunto ou de coligadas de transferir recursos à entidade na forma de dividendos ou distribuição similar ou de pagar empréstimos ou adiantamentos feitos pela entidade;

(b) quando as demonstrações contábeis do empreendimento controlado em conjunto ou da coligada, utilizadas na aplicação do método da equivalência patrimonial, forem referentes à data ou período diferente do das demonstrações contábeis da entidade:

(i) a data do final do período das demonstrações contábeis desse empreendimento controlado em conjunto ou dessa coligada; e

(ii) a razão para utilizar data ou período diferente;

(c) a parcela não reconhecida de perdas com empreendimento controlado em conjunto ou com coligada, tanto para o período das demonstrações contábeis quanto cumulativamente, se a entidade tiver deixado de reconhecer sua parcela das perdas com o empreendimento controlado em conjunto ou com a coligada ao aplicar o método da equivalência patrimonial.

Riscos associados às participações da entidade em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas

39. A entidade deve divulgar:

(a) compromissos relacionados com seus empreendimentos controlados em conjunto, separadamente do valor de outros compromissos; e

(b) de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a menos que a probabilidade de perda seja remota, os passivos contingentes incorridos com relação a suas participações em empreendimentos controlados em conjunto ou em coligadas (incluindo sua parcela de passivos contingentes incorridos em conjunto com outros investidores que tenham o controle conjunto ou influência significativa sobre empreendimentos controlados em conjunto ou coligadas), separadamente do valor de outros passivos contingentes.

Participações em entidades estruturadas não consolidadas

40. A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações contábeis:

(a) compreender a natureza e a extensão de suas participações em entidades estruturadas não consolidadas (ver itens 43 a 45); e

(b) avaliar a natureza dos riscos associados a suas participações em entidades estruturadas não consolidadas e mudanças nesses riscos (ver itens 46 a 48).

41. As informações exigidas pelo item 40(b) incluem informações sobre a exposição da entidade ao risco como resultado do envolvimento que teve com entidades estruturadas não consolidadas em períodos anteriores (por exemplo, patrocínio de entidade estruturada), mesmo que, na data das demonstrações contábeis, a entidade não tenha mais qualquer acordo vinculante com a entidade estruturada.

42. A entidade de investimento não precisa fornecer as divulgações exigidas pelo item 40 para a entidade estruturada não consolidada que ela controle e para a qual ela apresente as divulgações exigidas pelos itens 27 a 33.

Natureza das participações

43. A entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre suas participações em entidades estruturadas não consolidadas, incluindo, entre outras, a natureza, o propósito, o porte e as atividades da entidade estruturada e como a entidade estruturada é financiada.

44. Se a entidade tiver patrocinado entidade estruturada não consolidada em relação à qual não forneça as informações exigidas pelo item 46 (por exemplo, porque não tem participação na entidade na data de reporte), a entidade deve divulgar:

- (a) como determinou quais entidades estruturadas patrocinou;
- (b) o resultado dessas entidades estruturadas durante o período das demonstrações contábeis, incluindo a descrição dos tipos de receitas apresentadas; e
- (c) o valor contábil (no momento da transferência) de todos os ativos transferidos a essas entidades estruturadas durante o período das demonstrações contábeis.

45. A entidade deve apresentar as informações do item 44(b) e (c) em formato de tabela, salvo se outro formato for mais adequado, e deve classificar suas atividades de patrocínio em categorias relevantes.

Natureza dos riscos

46. A entidade deve divulgar em formato de tabela, salvo se outro formato for mais apropriado, o resumo do que segue:

- (a) os valores contábeis dos ativos e dos passivos reconhecidos em suas demonstrações contábeis relativos às suas participações em entidades estruturadas não consolidadas;
- (b) as rubricas do balanço patrimonial em que esses ativos e passivos estiverem reconhecidos;
- (c) o valor que melhor representa a exposição máxima da entidade à perda decorrente de suas participações em entidades estruturadas não consolidadas, incluindo como essa exposição à perda é determi-

nada. Se não puder quantificar sua exposição máxima à perda decorrente de suas participações em entidades estruturadas não consolidadas, a entidade deve divulgar esse fato e as razões para tanto;

(d) a comparação dos valores contábeis dos ativos e dos passivos da entidade que se referem a suas participações em entidades estruturadas não consolidadas e a exposição máxima da entidade a perdas decorrentes dessas entidades.

47. Se, durante o período das demonstrações contábeis, a entidade tiver, sem ter a obrigação decorrente de acordo vinculante de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro à entidade estruturada não consolidada na qual anteriormente teve ou atualmente tenha participação (por exemplo, compra de ativos da entidade estruturada ou instrumentos emitidos por ela), a entidade deve divulgar:

(a) o tipo e o valor do suporte fornecido, incluindo situações nas quais a entidade tenha auxiliado a entidade estruturada na obtenção de suporte financeiro; e

(b) as razões para o fornecimento do suporte.

48. A entidade deve divulgar quaisquer intenções de fornecer suporte financeiro ou outro tipo de suporte à entidade estruturada não consolidada, incluindo intenções de auxiliar a entidade estruturada a obter suporte financeiro. Tais intenções incluem a de fornecer apoio como resultado, ou não, de obrigações decorrentes de acordos vinculantes.

Direitos de propriedade não quantificáveis

49. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis entenderem a natureza e a extensão de quaisquer direitos de propriedade não quantificáveis em outras entidades.

50. Na medida em que essa informação ainda não tenha sido fornecida de acordo com esta norma, a entidade deve divulgar, em relação a cada direito de propriedade não quantificável, o que é material para a entidade que reporta:

(a) o nome da entidade em que possui participação societária; e

(b) a natureza de sua participação societária na entidade.

Participações em controladas adquiridas com intenção de alienação

51. A entidade, que não seja entidade de investimento, deve divulgar informações relativas à sua participação em controlada quando, no momento em que o controle surgiu, a entidade tem a intenção de alienar essa participação e, na data das demonstrações contábeis, mantém essa intenção.

52. Há uma série de situações em que a entidade do setor público pode obter controle de outra entidade, mas com a intenção ativa de alienar toda ou parte de sua participação em futuro próximo.

53. Por causa da ampla responsabilidade do governo com o bem-estar econômico da jurisdição, ele poderia intervir para evitar as consequências da falência da entidade, tal como instituição financeira. Tais intervenções podem levar a obtenção pelo governo do controle de outra entidade, ainda que não tenha intenção de mantê-lo. Em vez disso, sua intenção pode ser vender ou alienar sua participação na entidade controlada. Se a outra entidade precisar ser reestruturada para facilitar a alienação, a reestruturação pode ocorrer ao longo do período de um ou mais anos e o governo pode manter alguns ativos ou passivos residuais no final do processo. A consolidação de tais entidades controladas para os períodos das demonstrações contábeis em que o controle está presente pode ter impacto significativo nas demonstrações contábeis consolidadas. A obtenção de controle como resultado de intervenções para evitar falências é mais provável que ocorra no contexto de governos, mas também pode ocorrer no caso de entidades individuais do setor público.

54. A entidade do setor público também pode adquirir participação em controlada com a intenção de alienar toda ou parte dessa participação na implementação dos objetivos políticos do governo. Por exemplo, o governo pode dirigir uma entidade para adquirir certas participações em outras entidades com a finalidade de redistribuição.

55. A entidade deve divulgar as seguintes informações em notas explicativas relativas a cada entidade controlada referida no item 51:

(a) o nome da entidade controlada e a descrição de suas atividades principais;

(b) a justificativa para a aquisição do controle e os fatores considerados na determinação desse controle;

(c) o impacto nas demonstrações contábeis consolidadas com a consolidação da controlada, incluindo o efeito sobre ativos, passivos, receitas, despesas e patrimônio líquido; e

(d) o estado atual da intenção de alienação, incluindo a forma prevista e o prazo.

56. As divulgações exigidas pelo item 55 devem ser fornecidas em cada data de reporte das demonstrações contábeis até que a entidade aliene esse controle ou cesse essa intenção. No período em que a entidade aliene o controle ou deixe de ter a intenção de alienar, deve divulgar:

(a) o fato de ter havido alienação ou mudança de intenção; e

(b) o efeito da alienação ou mudança de intenção nas demonstrações contábeis consolidadas.

57. Quando outras divulgações forem exigidas por esta norma ou outras NBCs TSP que forneçam informações relevantes aos itens 55 ou 56, deve ser realizada referência cruzada a essas outras divulgações.

58 a 62. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-12-2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 21, de 18 de outubro de 2018⁽¹⁾

*Aprova a NBC TSP 21 – Combinações
no Setor Público*

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-1946, alterado pela Lei n.º 12.249-2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 40 – *Public Sector Combinations*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*:

NBC TSP 21 – COMBINAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 4
Definições	5
Identificação da combinação no setor público	6
Classificação das combinações no setor público	7 – 14
Indicadores que podem fornecer evidências que a combinação é fusão	12 – 14
Contabilização de fusão	15
Método modificado da união de participações	16 – 57
Identificação da entidade resultante	17 – 18
Determinação da data da fusão	19 – 20
Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis, dos passivos assumidos e de qualquer participação de não contro-	21 – 35

ladores nas operações combinadas	
Reconhecimento e mensuração dos componentes do patrimônio líquido resultantes da fusão	36 – 39
Período de mensuração	40 – 44
Custos relacionados à fusão	45
Mensuração e contabilização subsequente	46 – 49
Apresentação das demonstrações contábeis	50 – 52
Divulgação	53 – 57
Contabilização da aquisição	58
Método de contabilização da aquisição	59 – 134
Identificação da adquirente	60 – 61
Determinação da data da aquisição	62 – 63
Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e de qualquer participação de não controladores na operação adquirida	64 – 84
Reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura ou do ganho proveniente de compra vantajosa	85 – 98
Aquisição realizada em estágios	99 – 100
Orientação adicional para a aplicação do método de aquisição que é realizada por meio de alteração nos direitos de voto, somente por contrato e circunstâncias similares em que não envolvem a transferência de contraprestação	101 – 102
Período de mensuração	103 – 108
Determinação sobre o que é parte da operação adquirida	109 – 111
Mensuração e contabilização subseqüentes	112 – 118
Divulgação	119 – 134
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é aprimorar a relevância, a representação fidedigna e a comparabilidade das informações que a entidade que reporta apresenta em suas demonstrações contábeis sobre combinação no setor público (doravante denominada de combinação) e seus efeitos. Para esse fim, esta norma estabelece princípios e exigências, tais como:

(a) a entidade que reporta a informação contábil (doravante denominada entidade que reporta) classifica a combinação como fusão ou aquisição;

(b) a entidade resultante da fusão deve reconhecer e mensurar, nas suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis recebidos,

os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na fusão;

(c) a entidade resultante da fusão deve reconhecer e mensurar componentes do patrimônio líquido e outros ajustes reconhecidos na fusão;

(d) a adquirente deve reconhecer e mensurar, nas suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida;

(e) a adquirente deve reconhecer e mensurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) adquirido, o ganho ou a perda, decorrente da aquisição; e

(f) a entidade que reporta determina quais informações devem ser divulgadas para permitir aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros da combinação.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização das combinações.

3. Esta norma aplica-se à transação ou a outro evento que atenda à definição de combinação. Esta norma não se aplica:

(a) à contabilização da formação de acordo em conjunto nas demonstrações contábeis de tal acordo;

(b) à aquisição ou ao recebimento de ativo ou grupo de ativos (e quaisquer passivos relacionados) que não constitua uma operação. Nesses casos, a entidade deve identificar e reconhecer os ativos individuais identificáveis adquiridos ou recebidos (incluindo aqueles ativos que atendam à definição e aos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis na NBC TSP 08 – Ativo Intangível) e os passivos assumidos. Tal transação ou evento não dá origem a ágio por expectativa de rentabilidade futura;

(c) à assunção de passivo ou grupo de passivos que não constitua uma operação. Nesses casos, a entidade deve identificar e reconhecer os passivos individuais assumidos.

4. As exigências desta norma não se aplicam à aquisição por entidade de investimento, como definida na NBC TSP 17 – Demonstra-

ções Contábeis Consolidadas, de investimento em controlada que deva ser mensurado pelo valor justo por meio do resultado.

Definições

5. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Combinações no setor público é a união de operações separadas em uma entidade do setor público.

Definições gerais relacionadas a todas as combinações

Participação patrimonial é utilizada amplamente para representar direitos de propriedade de entidades que pertençam a investidor e participações de proprietário, membro ou participante de entidades de mútuo.

O ativo é identificável se:

(a) for separável, ou seja, puder ser separado, totalmente ou em parte, da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com acordo vinculante, ativo ou passivo identificável, independentemente da intenção de a entidade fazer isso ou não; ou

(b) resultar de acordos vinculantes (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Entidade de mútuo é aquela que não é propriedade de investidor, fornece dividendos, custos mais baixos ou outros benefícios econômicos diretamente aos seus proprietários, membros ou participantes. Por exemplo, companhia de seguros mútuos, sociedade de crédito e cooperativa são todas entidades de mútuo.

Operação é o conjunto integrado de atividades e de ativos e/ou passivos relacionados que podem ser conduzidas e gerenciadas para atingir os objetivos da entidade, por meio do fornecimento de bens e/ou serviços.

Proprietário é utilizado amplamente para incluir qualquer parte que detenha direitos de propriedade quantificáveis em uma operação. Isso inclui, mas não se limita aos titulares de participações nas entidades que pertençam a investidor e, também, proprietários, participantes ou membros de entidades de mútuo.

Combinação sob controle comum é aquela na qual todas as operações ou entidades envolvidas são, em última instância, controladas pela mesma entidade tanto antes quanto depois da combinação.

Definições relacionadas à fusão

Fusão dá origem a uma entidade resultante e é:

(a) a combinação em que nenhuma das partes da combinação obtém o controle de uma ou mais operações; ou

(b) a combinação em que uma das partes da combinação obtém o controle de uma ou mais operações e em que há evidências de que a combinação tem a essência econômica de fusão.

Data da fusão é aquela em que a entidade resultante obtém o controle da operação combinada.

Operação combinada é aquela que combina uma ou mais operações para formar a entidade resultante da fusão.

Entidade resultante é o resultado de duas ou mais operações que se combinam em uma fusão.

Definições relativas à aquisição

Operação adquirida é aquela que a adquirente obtém o controle na aquisição.

Adquirente é a entidade que obtém o controle de uma ou mais operações na aquisição.

Aquisição é a combinação em que uma parte da combinação obtém o controle de uma ou mais operações e há evidências de que a combinação não é fusão.

Data da aquisição é aquela em que a adquirente obtém o controle da operação adquirida.

Contraprestação contingente é geralmente a obrigação da adquirente de transferir ativos adicionais ou participações para os antigos proprietários da operação adquirida como parte da mudança do controle da operação adquirida, se eventos futuros específicos ocorrerem ou condições forem atendidas. No entanto, a contraprestação contingente também pode dar à adquirente o direito ao retorno da contraprestação previamente transferida, se as condições especificadas forem atendidas.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) é o ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos em uma aquisição que não são individualmente identificados e reconhecidos em separado.

Identificação da combinação no setor público

6. A entidade deve determinar se a transação ou outro evento é uma combinação por meio da aplicação das definições desta norma, a qual exige que os ativos e os passivos constituam uma operação. Se os ativos e os passivos não constituírem uma operação, a entidade deve contabilizar a transação ou outro evento de acordo com outras NBCs TSP.

Classificação das combinações no setor público

7. Se nenhuma das partes da combinação obtiver o controle de uma ou mais operações como resultado da combinação, esta deve ser classificada como fusão.

8. Se uma das partes da combinação obtiver o controle de uma ou mais operações como resultado desta, a entidade deve considerar a essência econômica da combinação e classificá-la como fusão ou aquisição. A combinação em que uma das partes obtém o controle de uma ou mais operações deve ser classificada como aquisição, a menos que tenha a essência econômica de fusão.

9. Ao determinar a classificação da combinação, a entidade deve considerar se o tratamento contábil resultante da combinação fornece informações que atendam aos objetivos das demonstrações contábeis e satisfaçam às características qualitativas. Para avaliar a essência econômica da combinação, a entidade deve considerar os indicadores relacionados à contraprestação e ao processo de tomada de decisão descritos nos itens 12 e 13. Esses indicadores, individualmente ou em conjunto, geralmente fornecem evidências que a essência econômica da combinação é de fusão. A combinação não precisa satisfazer a esses dois indicadores para ser classificada como fusão.

10. A análise dos indicadores relativos à contraprestação e ao processo de tomada de decisão descritos nos itens 12 e 13, geralmente produz resultados conclusivos e fornece evidências suficientes sobre a essência econômica da combinação para determinar se ela é fusão. Nessas circunstâncias, a classificação resultante e o tratamento contábil associado devem assegurar que os usuários tenham acesso a informações que atendam aos objetivos das demonstrações contábeis e satisfaçam às características qualitativas.

11. Em circunstâncias excepcionais, após a aplicação dos indicadores descritos nos itens 12 e 13 os resultados podem ser inconclusivos ou não fornecerem evidências suficientes sobre a essência econômica da combinação. Nessas circunstâncias, a entidade também deve considerar a classificação que poderia fornecer informações que melhor atendam aos objetivos das demonstrações contábeis e satisfaçam às características qualitativas, considerando o contido no item 14.

Indicadores que podem fornecer evidências que a combinação é fusão

Indicadores relacionados à contraprestação

12. Os indicadores a seguir podem fornecer evidências que a combinação é fusão:

(a) a contraprestação é paga por outras razões que não a de compensar aqueles que detêm direito aos ativos líquidos da operação transferida em razão da renúncia a esse direito;

(b) a contraprestação não é paga àqueles que detêm o direito aos ativos líquidos da operação transferida; ou

(c) a contraprestação não é paga porque não há ninguém (seja indivíduo ou entidade) com direito aos ativos líquidos da entidade transferida.

Indicadores relacionados ao processo de tomada de decisão

13. Os indicadores a seguir podem fornecer evidências que a combinação é uma fusão:

(a) a combinação é imposta por terceiro sem que qualquer das partes da combinação seja envolvida no processo de tomada de decisão;

(b) a combinação está sujeita à aprovação dos cidadãos de cada uma das partes por meio de consultas à sociedade; ou

(c) ocorre a combinação de entidades sob controle comum.

Questões adicionais podem ser levadas em consideração quando os indicadores relacionados à contraprestação e ao processo de tomada de decisão não fornecerem evidências suficientes para determinar se a combinação é fusão

14. A análise dos indicadores relacionados à contraprestação e ao processo de tomada de decisão pode, em circunstâncias excepcionais, produzir resultados inconclusivos ou não fornecer evidências suficientes para determinar se a combinação é uma fusão, com base na subs-

tância econômica da combinação e nos indicadores descritos nos itens 12 e 13. Nessas circunstâncias, a entidade deve considerar qual classificação e tratamento contábil resultante fornece informações que melhor atendam aos objetivos das demonstrações contábeis. A entidade também deve considerar qual classificação e tratamento contábil resultante poderia fornecer informação que melhor satisfaça às características qualitativas de relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

Contabilização de fusão

15. A entidade resultante deve contabilizar cada fusão aplicando o método modificado da união de participações.

Método modificado da união de participações

16. A aplicação do método modificado da união de participações exige:

- (a) identificar a entidade resultante;
- (b) determinar a data da fusão;
- (c) reconhecer e mensurar os ativos identificáveis recebidos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores nas operações da combinação, consistente com as exigências das NBCs TSP; e
- (d) reconhecer e mensurar os componentes do patrimônio líquido e outros ajustes da fusão.

Identificação da entidade resultante

17. Para cada fusão, a entidade resultante deve ser identificada.

18. O item 5 define a entidade resultante como "a entidade que é o resultado de duas ou mais operações que se combinam em uma fusão". A entidade resultante deve, posteriormente, ser identificada como a entidade que obtém o controle das operações da combinação como resultado da fusão.

Determinação da data da fusão

19. A entidade resultante deve identificar a data da fusão, que é a aquela em que se obtém o controle das operações da combinação.

20. A data em que a entidade resultante obtém o controle das operações da combinação pode ser aquela em que ela recebe os ativos e assume os passivos das operações da combinação. É possível que a entidade resultante não receba o título de propriedade dos ativos ou assuma responsabilidade legal pelos passivos das operações da combinação. Nessas circunstâncias, a entidade resultante, muitas vezes, obtém o controle dos ativos e dos passivos das operações da combinação na data cuja responsabilidade pelos ativos e passivos é formalmente delegada à entidade resultante. No entanto, a entidade resultante pode obter o controle em data diferente. Por exemplo, a legislação ou acordo por escrito pode prever que a entidade resultante obtenha o controle dos ativos e passivos das operações da combinação na data especificada. A entidade resultante deve considerar todos os fatos e as circunstâncias pertinentes na identificação da data da fusão.

Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis, dos passivos assumidos e de qualquer participação de não controladores nas operações combinadas

Reconhecimento

21. A partir da data da fusão, a entidade resultante deve reconhecer os ativos identificáveis, os passivos e qualquer participação de não controladores que sejam reconhecidas nas demonstrações contábeis das operações da combinação a partir da data da fusão. O reconhecimento de ativos identificáveis e passivos recebidos está sujeito às condições especificadas nos itens 22 e 23.

Condições para reconhecimento

22. Os efeitos de todas as transações entre as operações da combinação devem ser eliminados na elaboração das demonstrações contábeis da entidade resultante.

23. Para se enquadrarem no reconhecimento como parte da aplicação do método modificado da união de participações, os ativos e os passivos identificáveis devem atender às definições da NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL na data da fusão. Por exemplo, os custos que a entidade resultante espera incorrer no futuro, mas não é obrigada, para efetuar o seu plano de saída da atividade da operação

combinada ou para rescindir os contratos de trabalho ou mudar os empregados da operação combinada não são passivos na data da fusão. Portanto, a entidade resultante não deve reconhecer esses custos como parte da aplicação do método modificado da união de participações. Em vez disso, a entidade resultante deve reconhecer esses custos nas suas demonstrações contábeis pós-combinação de acordo com outras NBCs TSP.

Classificação ou designação de ativos e de passivos na fusão

24. Na data da fusão, a entidade resultante deve classificar ou designar os ativos e passivos recebidos da fusão, utilizando as classificações ou as designações anteriormente aplicadas pelas operações da combinação. A entidade resultante não deve adotar classificações ou designações diferentes no reconhecimento inicial, mesmo que isso seja permitido por outras NBCs TSP.

25. Em algumas situações, as NBCs TSP estabelecem diferentes contabilizações, dependendo de como a entidade classifica ou designa o ativo ou o passivo específico. Exemplos de classificações ou designações que a entidade resultante deve fazer com base naquelas anteriormente aplicadas às operações combinadas incluem, mas não estão limitadas a:

- (a) classificação de ativos e de passivos financeiros específicos, quando mensurados pelo valor justo ou pelo custo amortizado;
- (b) designação de instrumento derivativo como instrumento de *hedge*; e
- (c) avaliação se o derivativo embutido deve ser separado do contrato principal.

Mensuração

26. A entidade resultante deve mensurar os ativos e os passivos identificáveis das operações da combinação por seus valores contábeis nas demonstrações contábeis dessas operações a partir da data da fusão, sujeita às exigências do item 27.

27. A partir da data da fusão, a entidade resultante deve ajustar os valores contábeis de ativos e de passivos identificáveis das operações da combinação, quando necessário, para se adequarem às políticas contábeis da entidade resultante.

28. O método modificado da união de participações origina uma única entidade resultante combinada. Um conjunto uniforme de políticas contábeis, consistente com as exigências das NBCs TSP, deve ser adotado por essa entidade, e os valores contábeis dos ativos e dos passivos identificáveis das operações da combinação devem ser ajustados, quando necessário, para se adequar a essas políticas contábeis.

29. A entidade resultante deve mensurar qualquer participação de não controladores na operação combinada nos valores contábeis das demonstrações contábeis dessa operação combinada a partir da data da fusão, ajustada pela participação proporcional de não controladores nos ajustes realizados de acordo com o item 27.

30. Os itens 33 a 35 especificam os tipos de ativos e de passivos identificáveis que compreendem itens patrimoniais para os quais esta norma fornece poucas exceções de mensuração.

Exceção ao reconhecimento ou à mensuração

31. Esta norma prevê poucas exceções ao reconhecimento e à mensuração. Os itens 32 a 35 estabelecem os itens específicos para os quais são permitidas as exceções, assim como a natureza de tais exceções. A entidade resultante deve contabilizar esses itens, aplicando as exigências descritas nos itens 32 a 35, que resulta em alguns itens sendo:

(a) reconhecidos pela aplicação das condições de reconhecimento em adição àquelas constantes nos itens 22 e 23 ou das exigências de outras NBCs TSP, com resultados que diferem da aplicação e das condições;

(b) mensurados por outro valor que não seja o valor contábil da data da fusão.

Exceção ao reconhecimento

Licenças e direitos similares previamente concedidos de uma para outra operação da combinação

32. A licença ou direito similar, anteriormente concedido por uma operação da combinação a outra e reconhecido como ativo intangível pelo destinatário, deve ser reconhecido da mesma forma pela entidade

resultante. A licença ou direito similar não devem ser eliminados de acordo com o item 22.

Exceção ao reconhecimento e à mensuração

Tributos sobre a renda (quando incluídos nos termos da fusão)

33. As fusões envolvendo entidades do setor público podem resultar da não exigência de tributos por autoridade fiscal como parte dos termos da fusão. A entidade resultante não deve reconhecer quaisquer itens de tributação que não sejam exigíveis como resultado dos termos da fusão.

34. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar quaisquer itens de tributação remanescentes incluídos ou decorrentes da fusão de acordo com outra NBC TSP que trate de tributos sobre a renda. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar qualquer receita remanescente de tributação incluída ou decorrente da fusão, de acordo com a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação.

Benefícios a empregados

35. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar o passivo (ou o ativo, se houver) relacionado a acordos de benefício a empregados da operação combinada, de acordo com a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.

Reconhecimento e mensuração dos componentes do patrimônio líquido resultantes da fusão

36. A fusão não dá origem ao ágio por expectativa de rentabilidade futura.

37. A entidade resultante deve reconhecer no patrimônio líquido a contrapartida, pelo mesmo valor, dos seguintes itens:

- (a) os valores contábeis dos ativos das operações combinadas;
- (b) os valores contábeis dos passivos das operações combinadas; e
- (c) os valores contábeis da participação de não controladores nas operações combinadas.

38. A entidade resultante deve reconhecer no patrimônio líquido os ajustes correspondentes em relação:

(a) à eliminação de operações entre as entidades combinadas, de acordo com o item 22;

(b) aos ajustes realizados no valor contábil dos ativos e dos passivos identificáveis das operações da combinação, quando necessários para se adequarem às políticas contábeis da entidade resultante, de acordo com o item 27; e

(c) aos ajustes realizados em relação às exceções ao reconhecimento e/ou à mensuração, de acordo com os itens 32 a 35.

39. A entidade resultante pode apresentar os valores reconhecidos no patrimônio líquido, de acordo com os itens 37 e 38, ou como:

(a) balanço de abertura individual; ou

(b) componentes separados do patrimônio líquido.

Período de mensuração

40. Se a contabilização inicial da fusão estiver incompleta até o final do período a que se referem as demonstrações contábeis no qual a fusão ocorre, a entidade resultante deve informar em suas demonstrações contábeis os montantes provisórios para os itens, cuja contabilização está incompleta. Durante o período de mensuração, a entidade resultante deve ajustar, retrospectivamente, os valores provisórios reconhecidos na data da fusão para refletir novas informações obtidas sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data da fusão e, se conhecidos, teriam afetado a determinação dos montantes reconhecidos a partir dessa data. Durante o período de mensuração, a entidade resultante também deve reconhecer ativos ou passivos adicionais, se novas informações forem obtidas dos fatos e das circunstâncias que existiam a partir da data da fusão e, se conhecidos, teriam resultado no reconhecimento desses ativos e passivos a partir dessa data. O período de mensuração termina assim que a entidade resultante receba a informação que está buscando sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data da fusão ou entenda que não é possível obter mais informações. No entanto, o período de mensuração não deve exceder a um ano a partir da data da fusão.

41. O período de mensuração é aquele que, após a data da fusão, a entidade resultante pode ajustar os valores provisórios reconhecidos na

fusão. O período de mensuração fornece à entidade resultante prazo razoável para obter as informações necessárias para identificar e mensurar os ativos identificáveis, os passivos e qualquer participação de não controladores nas operações da combinação a partir da data da fusão, de acordo com as exigências desta norma. As informações necessárias para identificar e mensurar os ativos identificáveis, os passivos e qualquer participação de não controladores nas operações da combinação estão geralmente disponíveis na data da fusão. No entanto, esse pode não ser o caso, quando tiverem sido elaboradas as demonstrações das operações combinadas utilizando políticas contábeis diferentes.

42. A entidade resultante deve reconhecer o aumento (diminuição) no valor provisório do ativo (passivo) identificável, ajustando os componentes do patrimônio líquido reconhecidos, de acordo com os itens 37 e 38. No entanto, novas informações obtidas durante o período de mensuração podem, às vezes, resultar em ajuste no valor provisório de mais de um ativo ou passivo. Por exemplo, a entidade resultante pode ter assumido o passivo referente a danos relacionados a acidente em uma das instalações da operação combinada, os quais são cobertos, total ou parcialmente, por apólice de seguro. Se a entidade resultante obtiver nova informação durante o período de mensuração sobre o valor contábil desse passivo, o ajuste do ganho ou da perda resultante da alteração do montante provisório reconhecido para o passivo seria compensado (no todo ou em parte) pelo ajuste correspondente ao ganho ou à perda resultante da alteração do montante provisório reconhecido pela indenização a receber da seguradora.

43. Durante o período de mensuração, a entidade resultante deve reconhecer ajustes no valor provisório como se a contabilização tivesse sido concluída na data da fusão. Assim, a entidade resultante deve revisar informações comparativas de períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis, se necessário, incluindo a alteração na depreciação ou amortização reconhecida em complemento à contabilização inicial.

44. Após o término do período de mensuração, a entidade resultante não deve revisar a contabilização da fusão, a menos, para corrigir erro.

Custos relacionados à fusão

45. Os custos relacionados à fusão são aqueles que a entidade resultante ou as operações combinadas incorrerem para efetuar a fusão. Esses custos podem incluir honorários de consultores e de profissionais, tais como advogados, contadores, peritos, avaliadores; custos administrativos gerais; e quaisquer custos de registro e emissão de títulos de dívida e de participação no capital. A entidade resultante e as combinações de operações devem considerar os custos relacionados à fusão como despesas nos períodos em que os custos são incorridos e os serviços são recebidos.

Mensuração e contabilização subsequente

46. Em geral, a entidade resultante deve mensurar e contabilizar de forma subsequente os ativos e os passivos recebidos e instrumentos patrimoniais emitidos na fusão de acordo com outras NBCs TSP aplicáveis a esses itens, dependendo da sua natureza. No entanto, esta norma fornece orientação sobre mensuração e contabilização subsequentes dos seguintes ativos recebidos e passivos assumidos ou incorridos na fusão:

- (a) licenças e direitos similares previamente concedidos de uma operação combinada para outra;
- (b) transferências, empréstimos concedidos e benefícios similares recebidos por meio da operação combinada com base em critérios que mudam como resultado da fusão; e
- (c) tributos sobre a renda (que não estejam incluídos nos termos da fusão).

Licenças e direitos similares previamente concedidos de uma para outra operação combinada

47. A licença ou direito similar, previamente concedido de uma operação combinada para outra e reconhecido como ativo intangível deve ser amortizado durante o período restante do acordo vinculado pelo qual o direito foi concedido por período finito. Quando o direito for concedido por tempo indeterminado, a entidade resultante deve realizar o teste de redução ao valor recuperável anualmente e sempre que houver indício de que o direito é objeto de redução ao valor recuperável. A entidade resultante que posteriormente venda essa licença

ou direito similar a terceiro deve incluir o valor contábil do ativo intangível na determinação do ganho ou da perda na venda.

Transferências, empréstimos concedidos e benefícios similares recebidos pela operação combinada com base em critérios que podem mudar o resultado da fusão

48. A transferência, o empréstimo concedido ou o benefício similar previamente recebido por operação combinada com base em critérios que mudam como resultado da fusão devem ser reavaliados prospectivamente de acordo com outras NBCs TSP.

Tributos sobre a renda (que não estejam incluídos nos termos da fusão)

49. As fusões envolvendo entidades do setor público podem resultar na não exigência de tributos por autoridade fiscal após a fusão. A entidade resultante deve contabilizar a não exigência tributária prospectivamente.

Apresentação das demonstrações contábeis

50. Exceto quando a entidade resultante não for uma nova entidade resultante da combinação, seu primeiro conjunto de demonstrações contábeis após a fusão deve incluir:

- (a) balanço patrimonial de abertura na data da fusão;
- (b) balanço patrimonial na data a que se referem as demonstrações contábeis;
- (c) demonstração do resultado do período entre a data da fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis;
- (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período entre a data da fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis;
- (e) demonstração dos fluxos de caixa do período entre a data da fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis;
- (f) se a entidade disponibilizar ao público seu orçamento aprovado, a comparação dos valores orçados e realizados para o período entre a data da fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis, quer como demonstração contábil adicional separada ou como coluna adicional às demonstrações contábeis; e

(g) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas, entre outras.

51. Quando a combinação não gerar uma nova entidade, a entidade resultante deve divulgar:

(a) os valores reconhecidos de cada classe principal de ativos, passivos e componentes do patrimônio líquido das operações combinadas incluídas na entidade resultante;

(b) qualquer ajuste efetuado nos componentes do patrimônio líquido, quando necessário para conformidade das políticas contábeis das operações da combinação com aquelas da entidade resultante; e

(c) qualquer ajuste realizado para eliminar transações entre as operações combinadas.

52. Sujeita às exigências dos itens 54 e 56, a apresentação de demonstrações contábeis para períodos anteriores à data da fusão é permitida, mas não exigida da entidade resultante. Quando a entidade resultante optar por apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data da fusão, deve divulgar a informação exigida pelo item 54(g).

Divulgação

53. A entidade resultante deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e o efeito financeiro da fusão.

54. Para cumprir o objetivo do item 53, a entidade resultante deve divulgar as seguintes informações para cada fusão que ocorrer durante o período a que se referem as demonstrações contábeis:

(a) o nome e a descrição de cada operação combinada;

(b) a data da fusão;

(c) os principais motivos da fusão, incluindo, quando aplicável, a sua base legal;

(d) os valores reconhecidos a partir da data da fusão para cada classe principal de ativos e passivos transferidos;

(e) os ajustes realizados nos valores contábeis de ativos e de passivos registrados em cada operação combinada a partir da data da fusão para:

(i) eliminar o efeito das transações entre operações combinadas, de acordo com o item 22; e

(ii) se adequar às políticas contábeis da entidade resultante, de acordo com o item 27;

(f) a análise do patrimônio líquido, incluindo quaisquer componentes que sejam apresentados separadamente e ajustes significativos, tais como ganhos e perdas de reavaliação, reconhecido de acordo com os itens 37 e 38;

(g) se a entidade resultante optar por apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data da fusão em conformidade com o item 52, deve divulgar as seguintes informações para cada operação combinada:

(i) balanço patrimonial do final do período anterior;

(ii) demonstração do resultado do período anterior;

(iii) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período anterior;

(iv) demonstração dos fluxos de caixa do período anterior; e

(v) notas explicativas, que compreendem um resumo das políticas contábeis significativas, entre outras.

A entidade resultante não deve reapresentar essa informação, mas deve divulgá-la conforme a mesma base utilizada nas demonstrações contábeis das operações combinadas. A entidade resultante deve divulgar a base sobre a qual essa informação é apresentada:

(h) se, no momento que as demonstrações contábeis da entidade resultante estiverem autorizadas para emissão, a última data a que estas se referem de qualquer uma das operações da combinação não antecede imediatamente a data da fusão, a entidade resultante deve divulgar as seguintes informações:

(i) os valores das receitas, das despesas e do resultado de cada operação combinada, a partir da última data das demonstrações contábeis das operações combinadas até a data da fusão. Os valores da receita devem ser analisados de forma apropriada às operações da entidade, de acordo com o item 108 da NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Os valores da despesa devem ser analisados, utilizando a classificação baseada na natureza da despesa^(*) ou na sua função dentro da entidade, que forneça informações fidedignas, representativas e mais relevantes, de acordo com item 109 da NBC TSP 11;

(ii) os valores divulgados por operação combinada imediatamente antes da data da fusão para cada classe principal de ativos e de passivos;

(iii) os valores divulgados por operação combinada imediatamente antes da data da fusão no patrimônio líquido.

A entidade resultante não é obrigada a divulgar essa informação quando tenha optado por apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data da fusão, conforme especificado na alínea (g) acima.

(*) A natureza da despesa descrita nesta norma não se confunde com aquela inerente ao modelo orçamentário brasileiro.

55. A entidade resultante deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos no período corrente a que se referem as demonstrações contábeis relacionadas a fusões ocorridas nesse período ou anteriores.

56. Para cumprir o objetivo do item 55, a entidade resultante deve divulgar as seguintes informações:

(a) se a contabilização inicial da fusão estiver incompleta (ver item 40) para ativos ou passivos específicos, os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis da fusão foram, assim, determinados somente provisoriamente:

(i) os motivos pelos quais a contabilização inicial da fusão está incompleta;

(ii) os ativos ou os passivos para os quais a contabilização inicial está incompleta; e

(iii) a natureza e o valor de qualquer ajuste do período de mensuração reconhecido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis, de acordo com o item 43;

(b) se os valores do tributo devido não forem mais exigidos como resultado dos termos da fusão (ver itens 33 e 34):

(i) o valor do tributo devido que não foi mais exigido; e

(ii) quando a entidade resultante é a autoridade fiscal, detalhes do ajuste realizado nos tributos a receber.

57. Se as divulgações específicas exigidas por esta e outras NBCs TSP não atenderem aos objetivos estabelecidos nos itens 53 e 55, a entidade resultante deve divulgar qualquer informação adicional necessária para atingir esses objetivos.

Contabilização da aquisição

58. A adquirente deve contabilizar cada aquisição aplicando o método de contabilização da aquisição.

Método de contabilização da aquisição

59. A aplicação do método de contabilização da aquisição exige:

- (a) identificação do adquirente;
- (b) determinação da data da aquisição;
- (c) reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na operação adquirida; e
- (d) reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura, o ganho ou a perda na aquisição.

Identificação da adquirente

60. Para cada aquisição, a parte da combinação que obtém o controle de uma ou mais operações deve ser identificada como adquirente.

61. A parte da combinação que obtém o controle de uma ou mais operações é identificada ao determinar a classificação da combinação, de acordo com os itens 7 e 8.

Determinação da data da aquisição

62. A adquirente deve identificar a data da aquisição como aquela em que se obtém o controle da operação adquirida.

63. A data em que a adquirente obtém o controle da operação adquirida pode ser aquela em que transfere legalmente a contraprestação e/ou adquire os ativos e assume os passivos da operação adquirida – a data de encerramento. No entanto, a adquirente pode obter o controle em data que seja anterior ou posterior à data de encerramento. Por

exemplo, a data da aquisição precede a data de encerramento, se o acordo por escrito estabelece que a adquirente obtém o controle da operação adquirida em uma data antes do encerramento. A adquirente deve considerar todos os fatos e circunstâncias pertinentes na identificação da data da aquisição.

Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e de qualquer participação de não controladores na operação adquirida

Reconhecimento

64. A partir da data da aquisição, a adquirente deve reconhecer, separadamente, de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na operação adquirida. O reconhecimento de ativos identificáveis adquiridos e passivos recebidos está sujeito às condições especificadas nos itens 65 e 66.

Condições de reconhecimento

65. A qualificação para o reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos devem atender às definições de ativos e passivos da NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL na data da aquisição e serem capazes de mensurar de forma a atender às características qualitativas e levar em conta as restrições à informação contida nos relatórios contábeis de propósito geral. Por exemplo, os custos que a adquirente espera incorrer no futuro, mas não é obrigada, para efetuar o seu plano de saída da atividade da operação adquirida ou para rescindir os contratos de trabalho ou mudar os empregados da operação adquirida não são passivos na data da aquisição. Portanto, a adquirente não deve reconhecer esses custos como parte da aplicação do método de aquisição.

66. Além disso, a qualificação para o reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos devem fazer parte do que a adquirente e a operação adquirida (ou seus antigos proprietários) trocaram na transação de aquisição, em vez de resultado de transações separadas. A adquirente deve aplicar as orientações contidas nos itens 109 a 111 para

determinar quais ativos adquiridos ou passivos assumidos fazem parte da troca da operação adquirida e quais, se houver, são resultado de transações separadas a serem contabilizadas de acordo com a sua natureza e NBCs TSP aplicáveis.

67. A aplicação pela adquirente das condições de reconhecimento pode resultar em reconhecer alguns ativos e passivos que a operação adquirida não tenha reconhecido anteriormente como ativos e passivos nas suas demonstrações contábeis. Por exemplo, a adquirente deve reconhecer os ativos intangíveis identificáveis, como patente ou relacionamento com o cliente, que a operação adquirida não deve reconhecer como ativos nas suas demonstrações contábeis, porque os desenvolveu internamente e alocou os custos relacionados à despesa.

68. Os itens 76 a 82 especificam os tipos de ativos e passivos identificáveis que incluem itens para os quais esta norma oferece exceções limitadas às condições de reconhecimento.

Classificação ou designação de ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos na aquisição

69. Na data da aquisição, a adquirente deve classificar ou designar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos, conforme necessário para posteriormente aplicar outras NBCs TSP. A adquirente deve fazer essas classificações ou designações com base nos termos do acordo vinculante (incluindo termos contratuais), condições econômicas, suas políticas contábeis ou operacionais e outras condições pertinentes, se existentes na data da aquisição.

70. Em algumas situações, as NBCs TSP fornecem diferentes contabilizações, dependendo de como a entidade classifica ou designa ativo ou passivo específico. Exemplos de classificações ou designações que a adquirente deve fazer com base nas condições pertinentes que existiam na data da aquisição, mas não estão limitados à:

- (a) classificação de ativos e passivos financeiros específicos, conforme mensurado pelo valor justo ou custo amortizado;
- (b) designação de instrumento derivativo como *hedge*;
- (c) avaliação se o derivativo embutido deve ser separado do contrato principal.

71. Esta norma fornece duas exceções às disposições do item 69:
- (a) classificação de contrato de arrendamento como arrendamento mercantil operacional ou financeiro;
 - (b) classificação de contrato como de seguro, de acordo com outra NBC TSP.

A adquirente deve classificar esses acordos vinculantes com base nos termos e outros fatores no início do acordo vinculado (ou, se os termos do acordo vinculante tiverem sido modificados de maneira que alterasse sua classificação, na data dessa modificação, que poderia ser a de aquisição).

Mensuração

72. A adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos em seus valores justos na data da aquisição.

73. Para cada aquisição, a adquirente deve mensurar, na data da aquisição, componentes de participação de não controladores na operação adquirida que representem nessa data efetivamente instrumentos patrimoniais e confirmam a seus detentores uma participação proporcional nos ativos líquidos da adquirida em caso de sua liquidação, por um dos seguintes critérios:

- (a) valor justo; ou
- (b) participação proporcional atual conferida pelos instrumentos patrimoniais nos montantes reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da operação adquirida.

Todos os outros componentes de participação de não controladores devem ser mensurados na data da aquisição de valores ao valor justo, a menos que outra base de mensuração seja exigida pelas NBCs TSP.

74. Os itens 78 a 84 especificam os tipos de ativos e de passivos identificáveis que compreendem itens patrimoniais para os quais esta norma fornece poucas exceções de mensuração.

Exceções ao reconhecimento e à mensuração

75. Esta norma oferece exceções limitadas ao reconhecimento e à mensuração. Os itens 76 a 84 estabelecem os itens específicos para os

quais são permitidas as exceções. A adquirente deve explicar esses itens aplicando as exigências dos itens 76 a 84, que resultará em alguns itens sendo:

(a) reconhecidos, quer pela aplicação de condições de reconhecimento, além daquelas descritas nos itens 65 e 66 quer aplicando as exigências de outras NBCs TSP, com resultados que diferem da aplicação e condições de reconhecimento;

(b) mensurados por montante diferente dos valores justos na data da aquisição.

Exceção ao reconhecimento

Passivos contingentes

76. A NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes define passivo contingente como:

(a) obrigação possível que decorre de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros incertos não completamente sobre o controle da entidade; ou

(b) obrigação presente que decorre de eventos passados, mas não é reconhecida porque:

(i) é improvável que a saída de recursos incorpore benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou

(ii) valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

77. As exigências da NBC TSP 03 não se aplicam na determinação de quais passivos contingentes foram reconhecidos a partir da data da aquisição. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer, a partir da data da aquisição, o passivo contingente assumido na aquisição que a contraprestação é transferida se for obrigação presente que surge de eventos passados e seu valor justo pode ser mensurado de forma confiável^(*). Portanto, ao contrário da NBC TSP 03, a adquirente deve reconhecer o passivo contingente assumido na aquisição em que a contraprestação é transferida nessa data, mesmo que não seja provável que a saída de recursos incorpore benefícios econômicos ou potencial de serviços que serão necessários para liquidar a obrigação. O item

115 fornece orientação sobre posterior contabilização de passivos contingentes.

(*) Informações confiáveis são livres de erros materiais e vieses, e os usuários podem depender de representar fidedignamente o que se pretende ou poderia razoavelmente esperar.

Exceções ao reconhecimento e à mensuração

Tributos sobre a renda (quando incluídos nos termos da aquisição)

78. As aquisições envolvendo entidades do setor público podem resultar da não exigência de tributos por autoridade fiscal como parte dos seus termos. A adquirente não deve reconhecer quaisquer itens de tributação que não sejam exigíveis como resultado dos termos da aquisição.

79. A adquirente deve reconhecer e mensurar quaisquer itens de tributação remanescentes incluídos ou decorrentes da aquisição de acordo com outra NBC TSP que trate de tributos sobre a renda. A entidade adquirente deve reconhecer e mensurar qualquer receita remanescente de tributação incluída decorrente da aquisição, de acordo com a NBC TSP 01.

Benefícios a empregado

80. A adquirente deve reconhecer e mensurar o passivo (ou o ativo, se houver) relacionado a acordos de benefício a empregados de operação adquirida de acordo com a NBC TSP 15.

Ativos de indenização

81. O vendedor pode contratualmente indenizar a adquirente, pelo resultado de incerteza ou contingência relacionada com o todo ou parte de ativo ou de passivo específico. Por exemplo, o vendedor pode indenizar a adquirente contra perdas acima da quantidade especificada de passivo resultante de determinada contingência; em outras palavras, o vendedor garante que a obrigação da adquirente não excederá a quantidade especificada. Como resultado, a adquirente obtém o ativo por indenização. A adquirente deve reconhecer o ativo de indenização

ao mesmo tempo que reconhece o item objeto da indenização, nas mesmas bases, sujeitos à avaliação da necessidade de constituir provisão para os valores incobráveis. Portanto, se a indenização se refere ao ativo ou ao passivo que é reconhecido na data da aquisição e mensurado pelo seu valor justo nessa data, a adquirente deve reconhecer o ativo de indenização na data da aquisição mensurado pelo seu valor justo. Se o ativo de indenização for mensurado pelo valor justo, os efeitos de incertezas sobre os fluxos de caixa futuros devido à cobrança de compensações são inclusos na mensuração do valor justo e não é necessária a provisão de avaliação separada.

82. Em algumas circunstâncias, a indenização pode estar relacionada ao ativo ou ao passivo excetuado pelo reconhecimento ou mensuração. Por exemplo, a indenização pode estar relacionada ao passivo contingente não reconhecido na data da aquisição porque seu valor justo não era mensurável na data. Alternativamente, a indenização pode estar relacionada ao ativo ou ao passivo, por exemplo, aquele que resulta em benefício de empregado e que é mensurado em base diferente na data da aquisição pelo valor justo. Nessas circunstâncias, o ativo de indenização deve ser reconhecido e mensurado usando pressupostos consistentes com os utilizados para mensurar o item indenizado, sujeito à avaliação da administração sobre a cobrança do ativo de indenização e quaisquer limitações contratuais sobre o montante indenizado. O item 116 fornece orientação subsequente sobre a contabilização de ativo de indenização.

Exceções à mensuração

Direito readquirido

83. A adquirente deve mensurar o valor de direito readquirido reconhecido como ativo intangível em função do prazo remanescente do acordo vinculante relacionado, independentemente de os participantes do mercado considerarem a potencial renovação do acordo vinculante ao mensurar seu valor justo.

Transação com pagamento baseado em ações

84. A adquirente deve mensurar o passivo ou o instrumento patrimonial relacionado às transações com pagamento baseado em ações

de transações de operações adquiridas ou à substituição de transações com pagamento baseado em ações da adquirente, de acordo com outra NBC TSP que trata de pagamentos baseados em ações.

Reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura ou do ganho proveniente de compra vantajosa

85. A adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura a partir da data da aquisição, sujeito às exigências do item 86 e mensurar pelo valor do excesso entre a alínea (a) e (b), abaixo descritas:

(a) a soma:

(i) da contraprestação transferida mensurada de acordo com esta norma, que geralmente requer o valor justo da data da aquisição (ver item 95);

(ii) do montante de qualquer participação de não controladores na operação adquirida, mensurada de acordo com esta norma; e

(iii) na aquisição realizada por estágios (ver itens 99 e 100), do valor justo, na data da aquisição, da participação societária adquirida anteriormente na operação da adquirente;

(b) o valor líquido na data da aquisição dos ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos mensurados de acordo com esta norma.

86. A adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura apenas na proporção que a aquisição resultará na:

(a) geração de entradas de caixa (como a aquisição de operação geradora de caixa); e/ou

(b) redução nas saídas de caixa líquidas da adquirente.

A adquirente deve reconhecer qualquer excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) do item 85 como perda no resultado.

87. Na aquisição que a adquirente e a operação adquirida (ou seus antigos proprietários) trocam apenas participações patrimoniais, o valor justo da data da aquisição das participações nessa operação pode ser mensurável mais confiavelmente que o valor justo da data da aquisição da participação patrimonial na adquirente. Se esse for o caso, a adquirente deve determinar o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura utilizando o valor justo da data da aquisição da participação patrimonial na adquirida em vez do valor justo da data da aquisi-

ção da participação patrimonial transferida. Para determinar o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição que nenhuma contraprestação é transferida, a adquirente deve utilizar o valor justo da data da aquisição da participação da adquirente na operação adquirida no lugar do valor justo na data da aquisição da contraprestação transferida (item 85(a)(i)).

Compra vantajosa

88. Ocasionalmente, na combinação classificada como aquisição, a adquirente fará uma compra vantajosa, quando o montante do item 85(b) for superior à soma dos montantes especificados no item 85(a). Se esse excesso continuar após a aplicação das exigências do item 90, a adquirente deve reconhecer o ganho resultante no resultado do período na data da aquisição. O ganho deve ser atribuído à adquirente.

89. A compra vantajosa pode acontecer, por exemplo, na aquisição de venda forçada, na qual o vendedor é compelido a agir dessa forma. No entanto, as exceções de reconhecimento ou de mensuração para itens específicos discutidos nos itens 76 a 84 também podem resultar no reconhecimento de ganho (ou mudança do valor de ganho reconhecido) em compra vantajosa.

90. Antes de reconhecer o ganho na compra vantajosa, a adquirente deve reavaliar se identificou corretamente todos os ativos adquiridos e passivos assumidos e deve reconhecer quaisquer ativos ou passivos adicionais identificados nessa revisão. A adquirente deve então revisar os procedimentos utilizados para mensurar os valores que esta norma exige para ser reconhecido na data da aquisição para todas as seguintes alíneas:

- (a) os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos;
- (b) a participação de não controladores na operação adquirida, se houver;
- (c) para a aquisição realizada por estágios, a participação societária anteriormente adquirida pela adquirente na operação; e
- (d) a contraprestação que foi transferida.

O objetivo da revisão é assegurar que as mensurações reflitam adequadamente a contraprestação a partir de todas as informações disponíveis na data da aquisição.

91. No setor público, a entidade, às vezes, obtém o controle de operação em transação sem contraprestação na qual ela transfere a contraprestação que não é aproximadamente igual ao valor justo da operação adquirida. Tais circunstâncias incluem, mas não estão limitadas a:

- (a) compensações por confiscos de operações ou entidades; e
- (b) transferência da operação para a adquirente por doador para contraprestação nominal.

92. Quando a fundamentação econômica da combinação é de aquisição, essas aquisições sem contraprestação devem ser tratadas e contabilizadas como tal, de acordo com os itens 88 a 90.

Aquisição de operação sem a transferência de contraprestação

93. No setor público, a entidade, às vezes, obtém o controle de operação em transação sem contraprestação, na qual não transfere nenhuma contraprestação. Tais circunstâncias incluem, mas não estão limitadas a:

- (a) confiscos não compensados de operações ou entidades (também conhecidas como repatriações);
- (b) transferência de operação para a entidade por doador sem contraprestação. Essas transferências podem assumir a forma de herança; e
- (c) transferência de operação para a entidade onde a operação possui passivos líquidos. A entidade pode aceitar a transferência de passivos líquidos para evitar o término da operação. Tais operações, às vezes, são conhecidas como "socorros financeiros".

94. Quando a fundamentação econômica da combinação é de aquisição, a adquirente que obtém o controle na operação sem contraprestação em que não transfere a contraprestação não deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura. A adquirente deve reconhecer o ganho ou a perda no resultado do período em conformidade com o item 86.

Contraprestação transferida

95. A contraprestação transferida na aquisição deve ser mensurada pelo valor justo, que deve ser calculado como a soma dos valores justos da data da aquisição dos ativos transferidos e passivos incorridos pela adquirente aos antigos proprietários da operação adquirida e

as participações patrimoniais emitidas pela adquirente (contudo, qualquer parte dos prêmios de pagamento baseados em ações da adquirente trocados por aqueles obtidos pelos empregados da operação adquirida que estão incluídos na contraprestação transferida na aquisição devem ser mensurados de acordo com o item 84 e, não, pelo seu valor justo). Exemplos de formas potenciais de contraprestação incluem dinheiro, outros ativos, operação ou entidade controlada pela adquirente, contraprestação contingente, instrumentos patrimoniais ordinários e preferenciais, opções não padronizadas (*warrants*) e participações em entidades de mútuo.

96. A contraprestação transferida pode incluir ativos ou passivos da adquirente que tenham realizado valores que diferem dos seus valores justos na data da aquisição (por exemplo, ativos não monetários ou operação da adquirente). Em caso afirmativo, a adquirente deve remensurar os ativos ou os passivos transferidos a seus valores justos, a partir da data da aquisição, e reconhecer os ganhos ou as perdas resultantes, se houver, no resultado do período. No entanto, às vezes, os ativos ou passivos transferidos permanecem dentro da entidade combinada após a aquisição (por exemplo, porque os ativos ou os passivos foram transferidos para a adquirente em vez de seus antigos proprietários), e a adquirente, portanto, mantém o controle deles. Nessa situação, a adquirente deve mensurar esses ativos e passivos em seus valores contábeis imediatamente antes da data da aquisição e não deve reconhecer o ganho ou a perda no resultado do período de ativos ou de passivos que controla antes e depois da aquisição.

Contraprestação contingente

97. A contraprestação que a adquirente transfere em troca da operação adquirida inclui qualquer ativo ou passivo resultante de acordo de contraprestação contingente (ver item 95). A adquirente deve reconhecer o valor justo da data da aquisição da contraprestação contingente como parte da contraprestação transferida em troca da operação adquirida.

98. A adquirente deve classificar a obrigação de pagar como contraprestação contingente que atenda à definição de instrumento financeiro como passivo financeiro ou como componente do patrimônio líquido com base nas definições de instrumento patrimonial e passivo financeiro. A adquirente deve classificar como ativo o direito ao retorno da contraprestação anteriormente transferida, se as condições espe-

cificadas são atendidas. O item 117 fornece orientações sobre a contabilização subsequente de contraprestação contingente.

Aquisição realizada em estágios

99. A adquirente, às vezes, obtém o controle de operação adquirida que possuía participação patrimonial imediatamente antes da data da aquisição. Por exemplo, em 31 de dezembro de 20X1, a entidade A detém a participação de 35% na entidade B sem controlá-la. Naquela data, a entidade A compra a participação adicional de 40% na entidade B, o que lhe confere o controle da entidade B. Esta norma refere-se a tal operação como aquisição realizada em estágios, às vezes também referida como aquisição passo a passo.

100. Na aquisição realizada em estágios, a adquirente deve mensurar novamente sua participação patrimonial previamente mantida na operação adquirida pelo valor justo na data da aquisição e reconhecer o ganho ou a perda resultante, caso exista, no resultado do período ou no patrimônio líquido, conforme apropriado. Nos períodos anteriores a que se referem as demonstrações contábeis, a adquirente pode ter reconhecido mudanças no valor de sua participação na operação adquirida no patrimônio líquido. Se assim for, o valor que foi reconhecido no patrimônio líquido também deve ser reconhecido nas mesmas bases que seriam exigidas se a adquirente tivesse vendido diretamente a participação anteriormente mantida.

Orientação adicional para a aplicação do método de aquisição que é realizada por meio de alteração nos direitos de voto, somente por contrato e circunstâncias similares que não envolvem a transferência de contraprestação

A aquisição realizada por meio de alterações nos direitos de voto, por contrato, e circunstâncias semelhantes que não envolvem a transferência de contraprestação

101. A adquirente às vezes obtém o controle de operação adquirida sem a transferência de contraprestação. O método de contabilização de aquisição se aplica a essas combinações. Tais circunstâncias incluem:

(a) a operação adquirida recompra um número suficiente de suas próprias ações para o investidor (adquirente) obter o controle;

(b) os direitos de veto de não controladores que anteriormente impediam a adquirente de controlar a operação adquirida, na qual detinha direitos de voto do controlador;

(c) a adquirente e a operação adquirida concordam em combinar suas operações por contrato somente. A adquirente não transfere nenhuma contraprestação em troca do controle da operação adquirida e não detém direitos de propriedade quantificáveis nessa operação, na data da aquisição ou anteriormente.

102. Na aquisição realizada somente por contrato, a adquirente deve atribuir aos proprietários da operação adquirida o valor dos ativos líquidos da operação reconhecidos de acordo com esta norma. Em outras palavras, os direitos de propriedade quantificáveis na operação adquirida mantida por outras partes que não a adquirente são a participação de não controladores nas demonstrações contábeis de pós-combinação das demonstrações contábeis da adquirente, mesmo que o resultado seja que todos os direitos de propriedade quantificáveis na operação adquirida sejam atribuídos à participação de não controladores.

Período de mensuração

103. Se a contabilização inicial da aquisição estiver incompleta até o final do período a que se referem as demonstrações contábeis no qual a aquisição ocorre, a adquirente deve informar os montantes provisórios para os itens cuja contabilização está incompleta. Durante o período de mensuração, a adquirente deve ajustar, retrospectivamente, os valores provisórios reconhecidos na data da aquisição para refletir as novas informações obtidas sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data da aquisição e, se conhecidos, teriam afetado a mensuração dos montantes reconhecidos a partir dessa data. Durante o período de mensuração, a adquirente também deve reconhecer ativos ou passivos adicionais, se novas informações forem obtidas dos fatos e das circunstâncias que existiam a partir da data da aquisição e, se conhecidos, resultariam no reconhecimento desses ativos e passivos a partir dessa data. O período de mensuração termina assim que a adquirente recebe a informação que estava buscando sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data da aquisição ou entenda que não é

possível obter mais informações. No entanto, o período de mensuração não deve exceder a um ano a partir da data da aquisição.

104. O período de mensuração é aquele que, após a data da aquisição, a adquirente pode ajustar os valores provisórios reconhecidos na aquisição. O período de mensuração fornece à adquirente prazo razoável para obter as informações necessárias para identificar e mensurar seguindo a data da aquisição de acordo com as exigências desta norma:

(a) os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na operação adquirida;

(b) a contraprestação transferida para a operação adquirida (ou outro valor utilizado mensurando o ágio por expectativa de rentabilidade futura);

(c) na aquisição realizada em estágios, a participação na operação adquirida anteriormente realizada pela adquirente; e

(d) o ágio por expectativa de rentabilidade futura, a perda ou o ganho resultante na compra vantajosa.

105. A adquirente deve considerar todos os fatos pertinentes para determinar se as informações obtidas após a data da aquisição devem resultar em ajuste dos valores provisórios reconhecidos, ou se essas informações resultam de eventos ocorridos após a data da aquisição. Os fatos pertinentes incluem a data que informações adicionais são obtidas e se a adquirente pode identificar o motivo para a alteração nos valores provisórios. As informações obtidas logo após a data da aquisição têm maior probabilidade de refletir as circunstâncias que existiam na data da aquisição que a informação obtida vários meses depois. Por exemplo, a menos que evento interveniente que altere seu valor justo possa ser identificado, a venda de ativo a terceiro logo após a data da aquisição por valor que difira, significativamente, do seu valor justo provisório mensurado nessa data é susceptível de indicar erro no valor provisório.

106. A adquirente deve reconhecer aumento (diminuição) no valor provisório do ativo identificável (passivo) por meio de redução (aumento) no ágio por expectativa de rentabilidade futura. No entanto, novas informações obtidas durante o período de mensuração podem, às vezes, resultar em ajuste ao valor provisório de mais de um ativo ou passivo. Por exemplo, a adquirente pode ter assumido o passivo referente a danos relacionados a acidente nas instalações da operação ad-

quirida, os quais são cobertos, total ou parcialmente, por apólice de seguro. Se a adquirente obtiver nova informação durante o período de mensuração sobre o valor justo da data da aquisição desse passivo, o ajuste ao ágio por expectativa de rentabilidade futura resultante de alteração do valor provisório reconhecido para o passivo seria compensado (no todo ou em parte) pelo ajuste correspondente ao ágio por expectativa de rentabilidade futura resultante de alteração ao montante provisório reconhecido pela indenização a receber da seguradora.

107. Durante o período de mensuração, a adquirente deve reconhecer os ajustes nos valores provisórios como se a contabilização tivesse sido concluída na data da aquisição. Assim, a adquirente deve revisar as informações comparativas dos períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis, se necessário, incluindo alterar a depreciação, a amortização ou outros rendimentos reconhecidos em complemento à contabilização inicial.

108. Após o término do período de mensuração, a adquirente não deve revisar a contabilização da aquisição, a menos, para corrigir erro.

Determinação sobre o que é parte da operação adquirida

109. A adquirente e a operação adquirida podem ter relacionamento preexistente ou outro acordo antes de iniciar as negociações para a aquisição ou entrar em acordo durante as negociações que são separadas da aquisição. Em quaisquer das situações, a adquirente deve identificar quaisquer valores que não pertençam ao que a adquirente e a operação adquirida (ou seus ex-proprietários) trocaram na aquisição, ou seja, valores que não fazem parte da troca dessa operação. A adquirente deve reconhecer como parte da aplicação do método de aquisição apenas a contraprestação transferida pela operação adquirida e os ativos adquiridos e passivos assumidos na troca por essa operação. Transações separadas devem ser contabilizadas, de acordo com as demais NBCs TSP.

110. A transação realizada por, ou em nome da, adquirente ou principalmente em benefício dela ou da entidade combinada, em vez de em benefício da operação adquirida (ou de seus ex-proprietários) antes da aquisição, é provável que seja transação separada. Os exem-

plos seguintes são de transações separadas que não devem ser incluídas na aplicação do método de aquisição:

(a) transação que efetivamente estabelece relacionamentos preexistentes entre a adquirente e a operação adquirida;

(b) transação que remunere empregados ou ex-proprietários da operação adquirida por serviços futuros; e

(c) transação que reembolsa a operação adquirida ou seus ex-proprietários pelo pagamento dos custos da adquirente relacionados à aquisição.

Custos relacionados à aquisição

111. Os custos relacionados à aquisição são aqueles que a adquirente incorre para efetuar a aquisição. Esses custos podem incluir honorários de consultores e de profissionais, tais como advogados, contadores, peritos, avaliadores; custos administrativos gerais; e quaisquer custos de registro e emissão de títulos de dívida e de participação no capital. A adquirente deve contabilizar os custos de aquisição como despesas nos períodos em que os custos são incorridos e os serviços recebidos.

Mensuração e contabilização subsequentes

112. Em geral, a adquirente deve mensurar e contabilizar, de forma subsequente, os ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos patrimoniais emitidos na aquisição de acordo com outras NBCs TSP aplicáveis a esses itens, dependendo da sua natureza. No entanto, esta norma fornece orientação sobre mensuração e contabilização subsequentes dos seguintes ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos patrimoniais emitidos na aquisição:

(a) direitos readquiridos;

(b) passivos contingentes reconhecidos a partir da data da aquisição;

(c) ativos de indenização;

(d) contraprestação contingente; e

(e) tributos sobre a renda (quando não incluídos nos termos da aquisição).

Direito readquirido

113. O direito readquirido reconhecido como ativo intangível deve ser amortizado durante o período remanescente do acordo vinculante que foi concedido o direito, por período finito. Quando o direito foi concedido por tempo indeterminado, a entidade resultante deve realizar o teste de redução ao valor recuperável anualmente e sempre que houver indício de perda. A adquirente que posteriormente vende o direito readquirido a terceiro deve incluir o valor contábil do ativo intangível na determinação do ganho ou da perda na venda.

Transferências, empréstimos subsidiados e benefícios similares recebidos pela adquirente ou operação adquirida na base de critérios que podem mudar o resultado da aquisição

114. A transferência, empréstimo subsidiado ou benefício similar, previamente recebidos pela adquirente ou operação adquirida com base em critérios que mudam o resultado da aquisição, devem ser reavaliados prospectivamente, de acordo com outras NBCs TSP.

Passivos contingentes

115. Após o reconhecimento inicial e até que o passivo seja liquidado, cancelado ou extinto, a adquirente deve mensurar o passivo contingente reconhecido na aquisição pelo maior valor entre:

(a) o montante que seria reconhecido de acordo com a NBC TSP 03; e

(b) o montante inicialmente reconhecido menos, se apropriado, a amortização acumulada reconhecida de acordo com a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação.

Ativos de indenização

116. Ao final de cada período subsequente, a que se referem as demonstrações contábeis, a adquirente deve mensurar o bem de indenização que foi reconhecido na data da aquisição nas mesmas bases do passivo ou ativo indenizado, sujeito a quaisquer limitações contratuais em seu valor e, para o ativo de indenização que não seja posteriormente avaliado pelo seu valor justo, sujeito à avaliação da gestão do valor recuperável do ativo de indenização. A adquirente deve desreconhecer

o ativo de indenização somente quando for realizado, pelo recebimento ou pela venda ou de outra forma que implique perda do seu direito.

Contraprestação contingente

117. Algumas mudanças no valor justo da contraprestação contingente que a adquirente reconhecer após a data da aquisição podem ser o resultado de informações adicionais que a adquirente obteve após essa data sobre fatos e circunstâncias que existiam na data da aquisição. Tais mudanças são mensurações ajustadas no período, de acordo com os itens 103 a 107. No entanto, as mudanças resultantes de eventos, após a data da aquisição, tais como o cumprimento da meta de resultados, o alcance de preço por ação especificado ou o alcance de marco em projeto de pesquisa e desenvolvimento, não são ajustes do período de mensuração. A adquirente deve explicar mudanças no valor justo da contraprestação contingente que não são ajustes do período de mensuração da seguinte forma:

- (a) a contraprestação contingente classificada como componente do patrimônio líquido não deve ser remensurada e sua liquidação subsequente deve ser contabilizada dentro do patrimônio líquido;
- (b) não convergido.

Tributos sobre a renda (quando não incluídos nos termos da aquisição)

118. As aquisições envolvendo entidades do setor público podem resultar da não exigência isenção de tributos por autoridade fiscal após a aquisição. A adquirente deve contabilizar o tributo não mais exigido prospectivamente.

Divulgação

119. A adquirente deve divulgar aos usuários das suas demonstrações contábeis informações que permitam avaliar a natureza e o efeito financeiro da aquisição que ocorre:

- (a) durante o período atual a que se referem as demonstrações contábeis; ou
- (b) após o período a que se referem as demonstrações contábeis, mas antes que essas sejam autorizadas para emissão.

120. Para atender ao objetivo constante do item 119, a adquirente deve divulgar as seguintes informações para cada aquisição que ocorre durante o período a que se referem as demonstrações contábeis:

(a) o nome e a descrição da operação adquirida;

(b) a data da aquisição;

(c) o percentual de participações com direito a voto ou equivalentes adquiridas;

(d) os principais motivos para a aquisição e a descrição de como a adquirente obteve o controle da operação adquirida, incluindo, quando aplicável, a base legal;

(e) a descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade futura, como sinergias esperadas da combinação das transações da operação adquirida e da adquirente, ativos intangíveis que não se qualificam para reconhecimento em separado ou outros fatores;

(f) o total do valor justo da data da aquisição da contrapartida transferida e de cada grande classe, tais como:

(i) caixa;

(ii) outros ativos tangíveis ou intangíveis, incluindo operação ou entidade controlada da adquirente;

(iii) passivos incorridos, por exemplo, passivo de contraprestação contingente; e

(iv) instrumentos patrimoniais da adquirente, incluindo o número daqueles emitidos ou passíveis de emissão e o método de mensuração do valor justo desses instrumentos patrimoniais;

(g) para acordos de contraprestação e ativos de indenização:

(i) o valor reconhecido na data da aquisição;

(ii) a descrição do acordo e a base para determinar o montante do pagamento; e

(iii) a estimativa da gama de resultados (não descontados) ou, se o intervalo não puder ser estimado, esse fato e as razões pelas quais não pode ser estimado. Se o montante máximo do pagamento é ilimitado, a adquirente deve divulgar esse fato;

(h) para recebíveis adquiridos:

(i) o valor justo dos recebíveis;

(ii) os valores brutos a receber de acordo com o acordo vinculante; e

(iii) a melhor estimativa na data da aquisição dos fluxos de caixa segundo o acordo vinculante que não se espera que seja cobrado.

As divulgações devem ser fornecidas pela classe principal de recebíveis, tais como empréstimos, arrendamentos financeiros diretos e qualquer outra classe de recebíveis;

(i) os valores reconhecidos a partir da data da aquisição para cada classe principal de ativos adquiridos e passivos assumidos;

(j) para cada passivo contingente reconhecido, de acordo com o item 77, a informação exigida no item 98 da NBC TSP 03. Se o passivo contingente não for reconhecido porque o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável, a adquirente deve divulgar:

(i) as informações exigidas pelo item 100 da NBC TSP 03; e

(ii) os motivos pelos quais o passivo não pode ser mensurado de forma confiável;

(k) o montante total do ágio por expectativa de rentabilidade futura que se espera seja dedutível para fins tributários;

(l) para operações que são reconhecidas separadamente da aquisição de ativos e assunção de passivos, de acordo com o item 109:

(i) a descrição de cada operação;

(ii) como a adquirente contabilizou cada operação;

(iii) os valores reconhecidos para cada operação e o item das demonstrações contábeis que cada valor é reconhecido; e

(iv) se a operação for a liquidação efetiva de relação preexistente, o método utilizado para determinar o valor da liquidação;

(m) a divulgação de operações reconhecidas separadamente exigidas na alínea (l) deve incluir o montante dos custos relacionados com a aquisição e, separadamente, seus valores reconhecidos como despesa e os itens na demonstração do resultado que aquelas despesas são reconhecidas. O montante de qualquer custo de emissão não reconhecido como despesa e como eles foram reconhecidos também devem ser divulgados;

(n) na aquisição que a perda é reconhecida como resultado do período (ver item 86):

(i) o montante da perda reconhecida, de acordo com o item 86, e o item da demonstração do resultado que ela é reconhecida; e

(ii) a descrição das razões pelas quais a operação resultou em perda;

(o) na compra vantajosa (ver itens 88 a 90):

(i) o montante de qualquer ganho reconhecido, de acordo com o item 88, e o item da demonstração do resultado que o ganho é reconhecido; e

- (ii) a descrição das razões pelas quais a operação resultou em ganho;
- (p) para cada aquisição que a adquirente detém menos de 100% das participações quantificáveis ou equivalentes na operação adquirida na data da aquisição:
 - (i) o valor da participação de não controladores na operação adquirida reconhecida na data da aquisição e a base de mensuração desse montante; e
 - (ii) para cada participação de não controladores na operação adquirida mensurada pelo valor justo, as técnicas de avaliação e insumos significativos utilizados para mensurar esse valor;
- (q) na aquisição realizada em estágios:
 - (i) o valor justo da data da aquisição da participação na operação adquirida detida pela adquirente imediatamente anterior a data da aquisição; e
 - (ii) o valor de qualquer ganho ou perda reconhecido como resultado da reavaliação ao valor justo da participação na operação adquirida detida pela adquirente antes da aquisição (ver item 100) e o item da demonstração do resultado que esse ganho ou perda é reconhecido;
- (r) as seguintes informações:
 - (i) os valores de receita e de despesa, e o resultado do período da operação adquirida desde a data da aquisição incluída na demonstração consolidada do resultado do período a que se referem as demonstrações contábeis; e
 - (ii) a receita, a despesa e o resultado do período da entidade combinado para o atual período a que se referem as demonstrações contábeis, como se a data para todas as aquisições ocorridas durante o ano fosse desde o início do período.

Se a divulgação de qualquer informação exigida por esse item for impraticável, a adquirente deve divulgar esse fato e explicar por que a divulgação é impraticável.

121. Para aquisições imateriais ocorridas individualmente durante o período a que se referem as demonstrações contábeis, que sejam coletivamente materiais, a adquirente deve divulgar em agregado as informações exigidas pelo item 120(e) a (r).

122. Se a data da aquisição for posterior à data final a que se referem as demonstrações contábeis, mas anterior à data que é autorizada a emissão dessas demonstrações, a adquirente deve divulgar as informações exigidas pelo item 120, a menos que a contabilização inicial da aquisição esteja incompleta no momento que é autorizada a emissão das demonstrações contábeis. Nessa situação, a adquirente deve descrever quais informações não poderiam ser divulgadas e os motivos pelos quais não podem ser efetuadas.

123. A adquirente deve divulgar informações que permitam aos usuários das suas demonstrações contábeis avaliarem os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos no período atual a que se referem as demonstrações contábeis relacionadas com as aquisições que ocorreram no período ou períodos anteriores.

124. Para cumprir o objetivo do item 123, a adquirente deve divulgar as seguintes informações para cada aquisição material ou no agregado para aquisições individualmente imateriais que sejam coletivamente materiais:

(a) se a contabilização inicial da aquisição estiver incompleta (ver item 103) para ativos e passivos específicos, participações de não controladores ou itens de contraprestação e os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis para a aquisição foi assim determinada apenas provisoriamente:

(i) os motivos pelos quais a contabilização inicial da aquisição está incompleta;

(ii) os ativos, os passivos, as participações quantificáveis (ou equivalentes) ou os itens de contraprestação pela qual a contabilidade inicial está incompleta; e

(iii) a natureza e o montante de qualquer ajuste do período de mensuração reconhecido durante o período de relatório, de acordo com o item 107;

(b) para cada período a que se referem as demonstrações contábeis, após a data da aquisição até que a entidade realize, venda ou, de outra forma, perca o direito ao ativo de contraprestação contingente, ou até a entidade liquidar o passivo de contraprestação contingente, ou até que o passivo seja cancelado ou expirado:

(i) qualquer alteração nos valores reconhecidos, incluindo quaisquer diferenças surgidas na liquidação;

- (ii) qualquer alteração na gama de resultados (não descontados) e os motivos para essas mudanças; e
 - (iii) as técnicas de avaliação e os insumos do modelo-chave utilizados para mensurar a contraprestação contingente;
- (c) para os passivos contingentes reconhecidos na aquisição, a adquirente deve divulgar as informações exigidas nos itens 97 e 98 da NBC TSP 03 para cada classe de provisão;
- (d) a conciliação do valor reconhecido do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período a que se referem as demonstrações contábeis deve mostrar separadamente:
- (i) o valor bruto e as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas no início do período a que se referem as demonstrações contábeis;
 - (ii) o ágio por expectativa de rentabilidade futura adicional reconhecido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis;
 - (iii) ajustes resultantes do reconhecimento subsequente de valores durante o período a que se referem as demonstrações contábeis de acordo com outra NBC TSP que trate de tributos sobre a renda;
 - (iv) o ágio por expectativa de rentabilidade futura desreconhecido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis;
 - (v) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas durante o período a que se referem as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. (NBC TSP 10 exige a divulgação de informações sobre o valor recuperável e redução do valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura, em adição a essa exigência);
 - (vi) diferenças cambiais líquidas resultantes do período a que se referem as demonstrações contábeis;
 - (vii) quaisquer outras alterações no valor contábil durante o período a que se referem as demonstrações contábeis;
 - (viii) o valor bruto e as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas no final do período a que se referem as demonstrações contábeis;
- (e) o valor e a explicação de qualquer ganho ou perda reconhecida no período a que se referem as demonstrações contábeis no período corrente, quando:

- (i) relacionam-se com ativos identificáveis adquiridos ou passivos assumidos na aquisição que foi efetuada no período a que se referem as demonstrações contábeis no período corrente ou anterior a que se referem; e
 - (ii) são de tal tamanho, natureza ou incidência que a divulgação é relevante para a compreensão das demonstrações contábeis da entidade combinada; e
- (f) se os montantes dos tributos devidos que não forem mais exigidos como resultado dos termos da aquisição (ver itens 78 e 79):
- (i) o montante dos tributos devidos que não forem mais exigidos; e
 - (ii) quando a adquirente é a autoridade fiscal, detalhes do ajuste efetuado nos tributos a receber.

125. Se as divulgações específicas exigidas por esta e por outras NBCs TSP não atenderem aos objetivos estabelecidos nos itens 119 e 123, a adquirente deve divulgar qualquer informação adicional necessária para atingir esses objetivos.

126 a 134. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Zulmir Ivânio Breda – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-10-2018.

Revogada a partir de 1º-1-2019 pela NBC TSP 11, conforme publicação no DOU de 31-10-2018, Seção 1.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.6 (R1) – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A letra R mais o número que identifica sua alteração (R1, R2, ...) foi adicionada à sigla da Norma para identificar o número da consolidação e facilitar a pesquisa no site do CFC. As citações desta Norma em outras é identificada pela sua sigla sem a referência a R1, R2, pois, essas referências são sempre da norma em vigor, para que, em cada alteração da norma, não haja necessidade de se ajustar as citações em outras normas.

Índice	Item
DISPOSIÇÕES GERAIS	1
DEFINIÇÕES	2
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	3 – 10
DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	11
BALANÇO PATRIMONIAL	12 – 19
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	20 – 22
BALANÇO FINANCEIRO	23 – 24
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	25 – 29
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	30 – 34
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	35 – 38
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	38A – 38B
NOTAS EXPLICATIVAS	39 – 41

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.⁽²⁾

Conversibilidade: a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda.

Demonstração contábil: a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Designações genéricas: as expressões que não possibilitam a clara identificação dos componentes patrimoniais, tais como “diversas contas” ou “contas correntes”.

Exigibilidade: a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

Método direto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as movimentações de itens de caixa e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos.

Método indireto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as principais classes de recebimentos e pagamentos a partir de ajustes ao resultado patrimonial, nos seguintes elementos:

- a) de transações que não envolvem caixa e seus equivalentes;
- b) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos;
- c) de itens de receita ou despesa orçamentária associados com fluxos de caixa e seus equivalentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis.⁽²⁾

Versões simplificadas: os modelos de demonstrações contábeis elaborados em formato reduzido, objetivando complementar o processo de comunicação contábil.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

3. As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

- a) Balanço Patrimonial;
 - b) Balanço Orçamentário;
 - c) Balanço Financeiro;
 - d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
 - e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
 - f) Excluída⁽²⁾
 - g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e⁽²⁾
 - h) Notas Explicativas.⁽²⁾
4. Excluído.⁽²⁾

5. As demonstrações contábeis apresentam informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade.

6. As demonstrações contábeis devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.

7. As demonstrações contábeis devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.

8. Nas demonstrações contábeis, as contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas.

9. Para fins de publicação, as demonstrações contábeis podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada.

10. Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11. A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;

b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;

c) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados;

d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

BALANÇO PATRIMONIAL

12. O Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.

- a) Eliminada;⁽⁴⁾
- b) Eliminada.⁽⁴⁾
- c) Eliminada.⁽⁴⁾
- d) Eliminada.⁽⁴⁾

13. No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

14. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

15. Os ativos devem ser classificados como “circulante” quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) estarem disponíveis para realização imediata;
- b) tiverem a expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis.⁽²⁾

16. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

17. Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem um dos seguintes critérios:

- a) corresponderem a valores exigíveis doze meses da data das demonstrações contábeis.⁽²⁾;
- b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

18. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

19. As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem crescente de grau de exigibilidade.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

20. O Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontan-

do o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário.⁽¹⁾

21. Excluído.⁽¹⁾

22. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

BALANÇO FINANCEIRO

23. O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.⁽¹⁾

24. Excluído.⁽¹⁾

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

25. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações verificadas no patrimônio e indica o resultado patrimonial do exercício.⁽³⁾

26. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

27. Eliminado.⁽⁴⁾

28. Eliminado.⁽⁴⁾

29. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações quantitativas aumentativas e diminutivas.⁽¹⁾

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

30. A Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

31. A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

a) das operações;

- b) dos investimentos; e
- c) dos financiamentos.

32. O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

33. O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

34. O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

~~DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO~~⁽²⁾

35. Excluído. ⁽²⁾

36. Excluído. ⁽²⁾

37. Excluído. ⁽²⁾

38. Excluído. ⁽²⁾

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO ⁽²⁾

38A. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros. ⁽²⁾

38B. A DMPL deve ser elaborada apenas pelas empresas estatais dependentes e pelos entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. ⁽²⁾

NOTAS EXPLICATIVAS

39. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

40. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

41. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Em razão dessas alterações, as disposições não alteradas desta Norma são mantidas e a sigla da NBC T 16.6, publicada no DOU, Seção I, de 25-11-08, passa a ser NBC T 16.6 (R1).

As alterações desta Norma entram em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 24 de outubro de 2014.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

- (1) Alterações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.268, DOU de 21-12-2009.
- (2) Alterações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.437, DOU de 02-04-2013.
- (3) Alterações introduzidas pela NBC T 16.6 (R1), DOU de 30-10-2014.
- (4) Alterações introduzidas pela NBC TSP Estrutura Conceitual, DOU de 04-10-2016.

Revogada a partir de 1º-1-2021 pela NBC TSP 11, conforme publicação no DOU de 31-10-2018, Seção 1.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.134⁽¹⁾ de 21 de novembro de 2008

Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Brasília, 21 de novembro de 2008.

Maria Clara Cavalcante Bugarim – Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.7 – CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS

Índice	Item
DISPOSIÇÕES GERAIS	1 – 2
DEFINIÇÕES	3
PROCEDIMENTOS PARA CONSOLIDAÇÃO	4 – 8

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.

2. A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

DEFINIÇÕES

3. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Consolidação das Demonstrações Contábeis: o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

Dependência orçamentária: quando uma entidade do setor público necessita de recursos orçamentários de outra entidade para financiar a manutenção de suas atividades, desde que não represente aumento de participação acionária.

Dependência regimental: quando uma entidade do setor público não dependente orçamentariamente esteja regimentalmente vinculada a outra entidade.

Relação de dependência: a que ocorre quando há dependência orçamentária ou regimental entre as entidades do setor público.

Unidade Contábil Consolidada: a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas.

PROCEDIMENTOS PARA CONSOLIDAÇÃO

4. No processo de consolidação de demonstrações contábeis devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público.

5. As demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação.

6. Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil.

7. As demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas.

8. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- b) procedimentos adotados na consolidação;
- c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- e) eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

(1) Publicada no DOU, de 25-11-2008.

Revogada a partir de 1º-1-2019 pela NBC TSP 11, conforme publicação no DOU de 31-10-2018, Seção 1.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.135⁽¹⁾ de 21 de novembro de 2008

Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.8 – Controle Interno.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Brasília, 21 de novembro de 2008.

Maria Clara Cavalcante Bugarim – Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.8 – CONTROLE INTERNO

Índice	Item
DISPOSIÇÕES GERAIS	1
ABRANGÊNCIA	2 – 3
CLASSIFICAÇÃO	4
ESTRUTURA E COMPONENTES	5 – 12

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

ABRANGÊNCIA

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- a) a preservação do patrimônio público;
- b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

CLASSIFICAÇÃO

4. O controle interno é classificado nas seguintes categorias:
- a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
 - b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
 - c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

ESTRUTURA E COMPONENTES

5. Estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

6. O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.

7. Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.

8. Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:

- a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- b) a forma como serão gerenciados;
- c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
- d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

9. Para efeito desta Norma, entende-se por riscos ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil.

10. Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempesti-

vidade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;

b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

11. Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

12. O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

(1) Publicada no DOU, de 25-11-2008.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.136⁽¹⁾ de 21 de novembro de 2008

*Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação,
Amortização e Exaustão.*

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Brasília, 21 de novembro de 2008.

Maria Clara Cavalcante Bugarim – Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.9 – DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E
EXAUSTÃO

Índice	Item
DISPOSIÇÕES GERAIS	1
DEFINIÇÕES	2
CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO	3 – 12
MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	13 – 15
DIVULGAÇÃO DA DEPRECIÇÃO, DA AMORTIZAÇÃO E DA EXAUSTÃO	16

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor depreciável, amortizável e exaurível: o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor residual: o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Vida útil econômica: o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO

3. Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

4. O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício.

5. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

6. A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

7. A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso.

8. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.

9. Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo:

- a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- c) a obsolescência tecnológica;

d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

10. A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

11. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico.

12. Não estão sujeitos ao regime de depreciação:

a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;

b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;

c) animais que se destinam à exposição e à preservação;

d) terrenos rurais e urbanos.

MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

13. Os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente.

14. Sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados:

a) o método das quotas constantes;

b) o método das somas dos dígitos;

c) o método das unidades produzidas.

15. A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

DIVULGAÇÃO DA DEPRECIÇÃO, DA AMORTIZAÇÃO E DA EXAUSTÃO

16. As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa:

- a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

(1) Publicada no DOU, de 25-11-2008.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.137⁽¹⁾ **de 21 de novembro de 2008**

Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública, às normas internacionais, até 2012;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Brasília, 21 de novembro de 2008.

Maria Clara Cavalcante Bugarim – Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.10 – AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E
PASSIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

Índice	Item
DISPOSIÇÕES GERAIS	1
DEFINIÇÕES	2
AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO	3
DISPONIBILIDADES	4 – 6
CRÉDITOS E DÍVIDAS	7 – 12
ESTOQUES	13 – 20
INVESTIMENTOS PERMANENTES	21 – 23
IMOBILIZADO	24 – 31
INTANGÍVEL	32 – 34
DIFERIDO	35
MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO INICIAL	35A – 35E
REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL	36 – 40
PROCEDIMENTOS DE ADOÇÃO INICIAL	41 – 42

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Influência significativa é o poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas.⁽²⁾

Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (impairment): é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.⁽²⁾

Perda por desvalorização é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.⁽²⁾

Valor de aquisição: a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.⁽²⁾

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor realizável líquido: a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

Valor recuperável: o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

3. A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios relacionados nos itens 4 a 35 desta Norma.

DISPONIBILIDADES

4. As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

5. As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.

6. As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

CRÉDITOS E DÍVIDAS

7. Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

8. Os riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

9. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixados são ajustados a valor presente.

10. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.

11. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

12. As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

ESTOQUES

13. Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção.

14. Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como despesas do período em que ocorrerem.

15. Se o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado, deve ser adotado o valor de mercado,

16. O método para mensuração e avaliação das saídas do almoxarifado é o custo médio ponderado.⁽²⁾

16A. Quando não for viável a identificação de custos específicos dos estoques, deve ser utilizado o custo médio ponderado.⁽²⁾

17. Quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor de mercado.

18. Os resíduos e os refugos devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

19. Relativamente às situações previstas nos itens 13 a 18 desta Norma, as diferenças de valor de estoques devem ser refletidas em contas de resultado.

20. Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos devem ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (na data das demonstrações contábeis), exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável.⁽²⁾

INVESTIMENTOS PERMANENTES

21. As participações em empresas sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.⁽²⁾

22. As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição.

23. Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

IMOBILIZADO

24. O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.

25. Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

26. Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito deve ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

27. O critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas.

28. Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

29. No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.

30. Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional.

31. A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

INTANGÍVEL

32. Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção.

33. O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.

34. Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

DIFERIDO⁽²⁾

35. Excluído.⁽²⁾

MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO INICIAL⁽²⁾

35A. A entidade deve escolher o modelo de custo do item 35B ou o modelo de reavaliação do item 35C como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados, salvo disposição legal contrária.⁽²⁾

MÉTODO DO CUSTO⁽²⁾

35B. Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas.⁽²⁾

MÉTODO DA REAVALIAÇÃO⁽²⁾

35C. A reavaliação é uma política contábil de mensuração alternativa em relação ao método do custo, útil para assegurar que o valor contábil de determinados ativos não difira materialmente daquele que seria determinado, usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.⁽²⁾

35D. Uma vez adotado o método da reavaliação para um item do ativo imobilizado após o seu reconhecimento inicial, tal item, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.⁽²⁾

35E. Se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada.⁽²⁾

REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

36. As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;

b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

37. Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

38. Em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado.

39. O valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

40. Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (*impairment*) devem ser registrados em contas de resultado.

PROCEDIMENTOS DE ADOÇÃO INICIAL ⁽²⁾

41. A entidade que adotar as normas aplicadas ao setor público deve reconhecer inicialmente os estoques, imobilizados e intangíveis pelo custo ou valor justo. ⁽²⁾

42. A entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez. ⁽²⁾

(1) Publicada no DOU, de 25-11-2008.

(2) Alterações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.437, DOU de 02-04-2013.

RESOLUÇÃO CFC nº 1.366 ⁽¹⁾ de 25 de novembro de 2011

*Aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de
Informação de Custos do Setor Público.*

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. A entidade que esteja sujeita a legislação que estabeleça prazo distinto para início da sua adoção pode adotar esta Norma a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.

Brasília, 25 de novembro de 2011.

Juarez Domingues Carneiro – Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16.11 – SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE
CUSTOS DO SETOR PÚBLICO⁽²⁾

Índice	Item
OBJETIVO	1 – 6
ALCANCE	7 – 8
DEFINIÇÕES	9
CARACTERÍSTICAS E ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	10 – 12
EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	13
REGIME DE COMPETÊNCIA	14
COTA DE DISTRIBUIÇÃO DE CUSTOS INDIRETOS	15 – 17
VARIAÇÃO DA CAPACIDADE PRODUTIVA	18
INTEGRAÇÃO COM OS DEMAIS SISTEMAS ORGANIZACIONAIS	19 – 20
IMPLANTAÇÃO DO SUBSISTEMA DE CUSTOS	21
RESPONSABILIDADE PELA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	22 – 24
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	25 – 27

Objetivo

1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).⁽²⁾

2. O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

3. O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos tem por objetivo:

(a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;

(b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

(c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

(d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

(e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.⁽²⁾

4. A evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

5. Para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público.

6. É recomendável o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

Alcance

7. O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.

8. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

Definições

9. Os seguintes termos têm os significados abaixo especificados:

Objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

Informações do subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas exe-

cutados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes.⁽²⁾

Informações do subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade.⁽²⁾

Apropriação do custo é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.

O SICSP é apoiado em três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de custeio e Método de custeio.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.

As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio pleno que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.⁽²⁾

Custeio por atividade que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

Gasto é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.

Desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Investimento corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.

Perdas correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária.⁽²⁾

Custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.

Custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.

Custos reais são os custos históricos apurados *a posteriori* e que realmente foram incorridos.

Custo direto é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.

Custo indireto é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.

Custo fixo é o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo variável é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada.⁽²⁾

Custo operacional é o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.

Custo predeterminado é o custo teórico, definido *a priori* para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.

Custo padrão (standard) é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço.⁽²⁾

Custo estimado é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão.

Custo controlável utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.

Hora ocupada é o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços.⁽²⁾

Hora máquina corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.

Mão de obra direta corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos.

Sobre aplicação é a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Sub aplicação é a variação negativa apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Custo de oportunidade é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.

Receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc.⁽²⁾

Características e atributos da informação de custos

10. Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

11. Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos.

12. Os atributos da informação de custos são:

(a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;

(b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;

(c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;

(d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidência do uso dos recursos públicos;

(e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efei-

to, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;

(f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;

(g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;

(h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;

(i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Evidenciação das informações de custos⁽²⁾

13. A entidade pública deve evidenciar ou apresentar, em notas explicativas, os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:⁽²⁾

(a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;⁽²⁾

(b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; custo histórico;⁽²⁾

(c) o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação.⁽²⁾

Princípio de competência

14. Na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, deven-

do ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.

Cota de distribuição de custos indiretos

15. As cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto de custo: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.

16. É necessário e útil que a entidade que deseje evidenciar seus custos unitários, utilizando-se dos vários métodos de custeio existentes, o faça respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e programáticos).⁽²⁾

17. A etapa natural pode ser assim identificada: identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; identificação dos custos indiretos; escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício.

Variação da capacidade produtiva

18. As variações da capacidade produtiva podem ser das seguintes naturezas, entre outras:

(a) variação do volume ou capacidade: deve-se a sobre ou subutilização das instalações em comparação com o nível de operação. Está representada pela diferença entre os custos indiretos fixos orçados e os custos indiretos fixos alocados à produção de bens e serviços e outros objetos de custos;

(b) variação de quantidade: reflete a variação nos elementos de custo em relação à quantidade empregada de materiais e outros insumos para produção de produtos ou serviços.

Integração com os demais sistemas organizacionais

19. O SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.

20. O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (consequentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

Implantação do subsistema de custos⁽²⁾

21. O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

Responsabilidade pela informação de custos

22. A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

23. A responsabilidade pela fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da entidade onde a informação é gerada.⁽²⁾

24. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil.⁽²⁾

Demonstração do resultado econômico⁽²⁾

25. As informações de custos descritas nesta Norma podem subsidiar a elaboração de relatórios de custos, inclusive da Demonstração do Resultado Econômico (DRE).⁽²⁾

26. A DRE evidencia o resultado econômico de ações do setor público.⁽²⁾

27. A DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:⁽²⁾

(a) receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos;⁽²⁾

(b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e⁽²⁾

(c) resultado econômico apurado.⁽²⁾

(1) Publicada no DOU, de 02-12-2011.

(2) Alterações introduzidas pela Resolução CFC 1.437, DOU de 02-04-2013.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NORMAS PROFISSIONAIS

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC PG 12 (R3), de 24 de novembro de 2017 ⁽¹⁾

Aprova a NBC PG 12(R3) que dispõe sobre educação profissional continuada.

A letra R mais o número que identifica sua alteração (R1, R2, R3, ...) foram adicionados à sigla da norma para identificarem o número da consolidação e facilitarem a pesquisa no site do CFC. A citação desta norma em outras normas é identificada pela sua sigla sem referência a R1, R2, R3, pois essas referências são sempre da norma em vigor, para que, em cada alteração da norma, não haja necessidade de se ajustarem as citações em outras normas.

NBC PG 12 (R3) – EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

Sumário	Item
CONCEITOS E OBJETIVOS	1 – 3
CAMPO DE APLICAÇÃO E OBRIGAÇÕES DOS PROFISSIONAIS	4 – 21
COMISSÃO DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA (CEPC-CFC)	22 – 26
CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE	27 – 32
CAPACITADORAS	33 – 35
EVENTOS DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA	36 – 41
DISPOSIÇÕES GERAIS	42 – 44
VIGÊNCIA	45
ANEXO I – DIRETRIZES PARA CREDENCIAMENTO DE CAPACITADORAS E DE CURSOS/EVENTOS E DOCUMENTAÇÃO PARA CONTROLE E FISCALIZAÇÃO	
ANEXO II – TABELAS DE PONTUAÇÃO	
ANEXO III – RELATÓRIO DE ATIVIDADES	

Conceitos e objetivos

1. A presente Norma tem por objetivo regulamentar o Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC) para os profissionais da contabilidade; visa também definir as ações que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) devem desenvolver para viabilizar, controlar e fiscalizar o seu cumprimento. ⁽³⁾

2. Educação Profissional Continuada (EPC) é a atividade que visa manter, atualizar e expandir os conhecimentos e competências técnicas e profissionais, as habilidades multidisciplinares e a elevação do comportamento social, moral e ético dos profissionais da contabilidade, como características indispensáveis à qualidade dos serviços prestados e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da profissão contábil. ⁽³⁾

3. O Programa de Educação Profissional Continuada tem como diretrizes básicas: ⁽³⁾

- (a) fomentar a EPC dos profissionais da contabilidade;
- (b) Eliminada. ⁽²⁾
- (c) ampliar parcerias com entidades de classe, regulatórias e fiscalizatórias com o objetivo de apoio ao PEPC; ⁽³⁾
- (d) estabelecer uniformidade de critérios para a estrutura das atividades de qualificação profissional no âmbito do Sistema CFC/CRCs;
- (e) estabelecer que a capacitação possa ser executada pelo próprio Sistema CFC/CRCs, por entidades capacitadoras reconhecidas ou pelo próprio profissional em atividades previstas nesta norma; ⁽³⁾
- (f) fomentar a ampliação do universo de capacitadoras credenciadas para possibilitar o atendimento das necessidades de eventos de educação continuada.

Campo de aplicação e obrigações dos profissionais

4. A EPC é obrigatória para todos os profissionais da contabilidade que:

(a) estejam inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC, exercendo, ou não, a atividade de auditoria independente; ⁽³⁾

(b) estejam registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), inclusive sócios, exercendo, ou não, atividade de auditoria independente, responsáveis técnicos e demais profissionais que exerçam cargos de direção ou gerência técnica, nas firmas de auditoria registradas na CVM;

(c) exercem atividades de auditoria independente nas instituições financeiras e nas demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB), na função de responsável técnico, diretor, gerente, supervisor e qualquer outro integrante, com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria; ⁽²⁾

(d) exercem atividades de auditoria independente nas sociedades seguradoras, resseguradoras, de capitalização, nas entidades abertas de

previdência complementar reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep) e nas entidades de previdência complementar reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc) na função de responsável técnico, diretor, gerente, supervisor e qualquer outro integrante, com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria; ⁽³⁾

(e) exercem atividades de auditoria independente de entidades não mencionadas nas alíneas (b), (c) e (d), como sócio, responsável técnico ou em cargo de direção ou gerência técnica de firmas de auditoria e de demais organizações contábeis que tenham em seu objeto social a atividade de auditoria independente; ⁽²⁾

(f) sejam responsáveis técnicos pelas demonstrações contábeis, ou que exerçam funções de gerência/chefia no processo de elaboração das demonstrações contábeis das empresas, reguladas e/ou supervisionadas pela CVM, pelo BCB, pela Susep, pela Previc, e, ainda, das sociedades consideradas de grande porte nos termos da Lei n.º 11.638-2007, e também as entidades sem finalidade de lucros que se enquadrem nos limites monetários da citada lei; ⁽⁴⁾

(g) estejam inscritos no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC). ⁽³⁾

5. As disposições desta Norma não se aplicam aos profissionais que compõem o quadro técnico da firma de auditoria que exercem função de especialista. Para fins desta Norma, entende-se como especialista o indivíduo ou empresa que detenha habilidades, conhecimento e experiência em áreas específicas não relacionadas à contabilidade ou à auditoria das demonstrações contábeis, exceto os sócios da firma de auditoria.

6. Eliminado. ⁽²⁾

7. Os profissionais referidos no item 4 devem cumprir, no mínimo, 40 (quarenta) pontos de Educação Profissional Continuada por ano-calendário. ⁽³⁾

8. No cumprimento da pontuação da Educação Profissional Continuada, o profissional deve observar a diversificação e a adequação das atividades ao seu nível de experiência e atuação profissional.

9. Da pontuação anual exigida no item 7, no mínimo 8 (oito) pontos devem ser cumpridos com atividades de aquisição de conhecimento, constantes da Tabela I, do Anexo II. ⁽²⁾

10. Os contadores referidos no item 4, alíneas (a), (b), (c) e (d), aprovados em Exame de Qualificação Técnica específico, devem cumprir, dentro do total de pontos anuais, o mínimo exigido pelo órgão regulador respectivo.

11. Os profissionais referidos no item 4 que, no decorrer do exercício, se enquadrarem nas exigências desta norma devem cumprir a EPC a partir do ano subsequente ao de seu enquadramento. ⁽³⁾

12. Eliminado. ⁽³⁾

13. Os profissionais sujeitos ao cumprimento desta Norma que, por motivos comprovadamente justificados, estejam impedidos de exercer a profissão por período superior a 60 (sessenta) dias, devem cumprir a EPC proporcionalmente aos meses trabalhados no ano. São consideradas justificativas válidas para este fim:

- (a) licença-maternidade;
- (b) enfermidades;
- (c) acidente de trabalho;
- (d) outras situações a critério da Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC-CFC).

13A. No caso de enfermidades impeditivas do exercício profissional, por período superior a 3 (três) anos consecutivos, e não tendo cumprido a pontuação exigida nesta norma, a CEPC/CFC pode determinar a baixa do CNAI e do CNPC. ⁽⁴⁾

14. Para os devidos fins e comprovação das situações relacionadas nas alíneas (a), (b), (c) e (d) do item 13, os profissionais interessados devem apresentar ao CRC de sua jurisdição, até 31 de janeiro do exercício subsequente, juntamente com o relatório de atividades referido no item 17, todos os documentos de comprovação quanto ao eventual não cumprimento do programa de EPC, visando a sua análise pela CEPC, para o acolhimento, ou não, das justificativas. Devem ainda atender a eventual solicitação de outros documentos e/ou esclarecimentos adicionais considerados necessários à comprovação dos fatos. ⁽²⁾

15. Cabe ao profissional a verificação prévia do devido credenciamento no PEPC da atividade (cursos, eventos) que pretende realizar, bem como dos pontos que serão atribuídos. Os cursos de pós-graduação oferecidos por IES registrada no MEC estão dispensados de credenciamento. ⁽²⁾

16. Os profissionais referidos no item 4 são responsáveis pelo lançamento e acompanhamento, preferencialmente no sistema *web* do CFC/CRCs, das informações relativas às atividades que necessitem de apreciação para atribuição de pontos. ⁽²⁾

17. O cumprimento da pontuação exigida nesta norma, pelos profissionais referidos no item 4, deve ser comprovado mediante a entrega do relatório de atividades a que se refere o Anexo III, no CRC de jurisdição do registro principal do profissional, até o dia 31 de janeiro do ano subsequente ao ano-base, por meio digital ou impresso, acompanhado de cópia da documentação comprobatória das atividades, no que se refere ao disposto nas Tabelas I, II, III e IV do Anexo II desta norma, com exceção dos cursos e eventos credenciados. ⁽⁴⁾

18. O profissional que atua no exterior também deve comprovar o cumprimento da Educação Profissional Continuada. ⁽²⁾

19. As atividades de Educação Profissional Continuada realizadas no exterior devem ser comprovadas no CRC de jurisdição do registro principal, por meio de declaração ou certificado emitido pela entidade realizadora, traduzido para o idioma português, constando a carga horária, o período de realização e o conteúdo programático. As atividades devem ser inseridas, preferencialmente, no sistema *web* do CFC/CRCs, tão logo tenham sido realizadas, e, no máximo, até 31 de janeiro do ano seguinte ao ano-base, mediante o envio da documentação comprobatória, de forma física ou digital, ao CRC da jurisdição do registro principal, observados os limites estabelecidos nas tabelas de pontuação constantes do Anexo II. ⁽²⁾

20. No caso de treinamentos realizados no exterior, que atribuam pontuação válida para o Programa de Educação Profissional Continuada no país onde foram realizados, será reconhecida a mesma quantidade de horas constantes do certificado respectivo, não dispensadas as formalidades do item 19.

21. Eliminado. ⁽²⁾

Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC-CFC)

22. A Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC-CFC), constituída pelo CFC, tem as atribuições especificadas no item 26 desta Norma.

23. Integram a CEPC-CFC o vice-presidente de Desenvolvimento Profissional e Institucional do CFC, o diretor Nacional de Desenvolvimento Profissional do IBRACON, os contadores, vice-presidentes de Desenvolvimento Profissional dos cinco CRCs que reúnem o maior número de profissionais com registro ativo, os diretores de Desenvolvimento Profissional das cinco Seções Regionais do IBRACON que reúnem o maior número de profissionais associados ativos e 4 (quatro) membros contadores indicados pelo CFC, aprovados pelo Plenário do CFC, sob a coordenação do primeiro.

24. Em caso de impedimento do vice-presidente de Desenvolvimento Profissional de CRC de participar das reuniões da Comissão, ele deve ser representado por contador, membro da CEPC-CRC ou conselheiro integrante da Câmara de Desenvolvimento Profissional do Regional. No caso de impedimento do Diretor Regional de Desenvolvimento Profissional do IBRACON, ele deve ser representado por outro diretor que compõe a respectiva Diretoria da mesma Seção Regional.

25. O mandato dos membros da CEPC-CFC é de dois anos, permitida a recondução.

26. A CEPC-CFC tem as seguintes atribuições:

(a) estabelecer o cronograma de reuniões do exercício, o qual pode ser alterado em decorrência de fatos supervenientes;

(b) estudar, de forma permanente, novas disposições que permitam aprimorar o cumprimento dos objetivos desta Norma, propondo-as à Presidência do CFC;

(c) propor à Presidência do CFC a ampla e a imediata divulgação de qualquer modificação desta Norma;

(d) estabelecer e divulgar as diretrizes e procedimentos necessários para cumprimento e implementação desta Norma pelos CRCs, pelos profissionais referidos no item 4 e pelas capacitadoras;

(e) prestar esclarecimentos quanto à aplicação desta Norma e deliberar sobre o atendimento à pontuação anual nos casos omissos;

(f) analisar e decidir sobre os processos encaminhados pelos CRCs, no prazo de até 60 (sessenta) dias contados da data do protocolo no CFC; ⁽²⁾

(g) compilar, anualmente, as informações de pontuação de cada um dos profissionais referidos no item 4, alíneas (a), (b), (c) e (d), recebidas dos CRCs, encaminhando-as à CVM até 30 de setembro de cada ano; ⁽⁴⁾

(h) julgar recursos encaminhados pelos profissionais ou pelas capacitadoras relativos ao PEPC, cientificando o interessado sobre a decisão;

(i) analisar e emitir opinião sobre os casos especiais ou omissos na presente Norma;

(j) encaminhar aos CRCs a relação dos profissionais referidos no item 4 que não cumpriram a pontuação mínima exigida nos itens 7 e 9, para fins de abertura de processo administrativo, acompanhada da eventual justificativa que o profissional tenha apresentado, bem como da manifestação da CEPC/CFC em relação à justificativa. ⁽²⁾

Conselhos Regionais de Contabilidade

27. Os CRCs têm a responsabilidade de incentivar a implementação de atividades de capacitação que permitam o cumprimento desta Norma.

28. Os CRCs podem constituir CEPC, que deve ser formada por, no mínimo, 5 (cinco) contadores, sendo pelo menos um indicado pela respectiva Seção Regional do Ibracon, cabendo a coordenação a um dos integrantes. ⁽²⁾

29. Os CRCs que não dispuserem de CEPC têm suas atribuições assumidas pela Câmara de Desenvolvimento Profissional (CDP). ⁽²⁾

30. A CEPC/CRC ou, na falta desta, a CDP do CRC têm as seguintes atribuições em relação a esta norma: ⁽⁴⁾

(a) receber os pedidos de credenciamento das instituições a serem reconhecidas como capacitadoras, os pedidos de credenciamento de cursos, eventos ou outras atividades, bem como atribuir pontos para o PEPC, e emitir seu parecer, submetendo-o à apreciação da CEPC/CFC depois de aprovado pela CDP e homologado pelo Plenário do CRC. Os CRCs que possuem representante na CEPC/CFC, bem como aqueles que possuem estrutura para analisar os pedidos de credenciamento de cursos/eventos, de acordo com critérios definidos pela CEPC-CFC, ficam dispensados de submeter seus pareceres à apreciação da CEPC/CFC, exceto quanto aos pedidos de credenciamento de capacitadora e eventos tais como congressos e convenções nacionais e internacionais; ⁽⁴⁾

(b) Eliminada. ⁽³⁾

(c) divulgar aos profissionais sob sua jurisdição as disposições e os procedimentos estabelecidos nesta Norma;

(d) prestar esclarecimentos quanto à aplicação desta Norma, consoante as diretrizes estabelecidas pela CEPC-CFC;

(e) receber de cada um dos profissionais referidos no item 4 o relatório anual sobre as atividades realizadas, acompanhado de cópia da documentação que as comprovem, quando for o caso;

(f) validar, no sistema de controle do PEPC, até o dia 28 de fevereiro do ano subsequente ao ano-base, as informações sobre as atividades de EPC das capacitadoras;

(g) validar, no sistema de controle do PEPC, até 31 de março do ano subsequente ao ano-base, os dados constantes dos relatórios de atividades de que trata o Anexo III desta Norma;

(h) verificar, por meio da fiscalização do CRC, a efetiva realização dos cursos e dos eventos na forma em que foram homologados;

(i) aplicar a sanção prevista no item 5, do Anexo I, informar à CDP quando da ocorrência das situações ali elencadas e assegurar à capacitadora o direito à ampla defesa e ao contraditório, obrigando-se a informar expressamente à CEPC/CFC. Da penalidade imposta pela CEPC/CRC, cabe recurso à CEPC/CFC, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência da decisão; e ⁽³⁾

(j) descredenciar os cursos e eventos em que houver sido constatada a inobservância desta norma e assegurar à capacitadora o direito à ampla defesa e ao contraditório, obrigando-se a informar expressamente à CEPC/CFC. Da penalidade imposta pela CEPC/CRC, cabe recurso à CEPC/CFC, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência da decisão. ⁽³⁾

31. Até 30 de abril de cada ano, o CRC deve disponibilizar na internet, aos profissionais referidos no item 4, a certidão de cumprimento, ou não, da pontuação mínima estabelecida na presente Norma.

32. A certidão a que se refere o item anterior não exime o profissional de prestar qualquer esclarecimento ou comprovação que se faça necessário em decorrência de ação fiscalizatória.

Capacitadoras

33. Capacitadora é a entidade credenciada em Conselho Regional de Contabilidade que promove atividades de Educação Profissional Continuada consoante as diretrizes desta norma. ⁽³⁾

34. São capacitadoras:

(a) Conselho Federal de Contabilidade (CFC);

- (b) Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs);
- (c) Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC);
- (d) Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon) e as respectivas Academias Estaduais ou regionais; ⁽²⁾
- (e) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- (f) Instituições de Ensino Superior (IES), credenciadas pelo MEC;
- (g) Entidades de Especialização ou Desenvolvimento Profissional que ofereçam cursos ao público em geral; ⁽²⁾
- (h) Federações, Sindicatos e Associações da classe contábil e empresariais; ⁽³⁾
- (i) Firmas de Auditoria Independente;
- (j) Organizações Contábeis;
- (k) Órgãos Reguladores;
- (l) Empresas de grande porte, representadas pelos seus Departamentos de Treinamento, Universidades Corporativas e/ou outra designação; e ⁽²⁾
- (m) Universidades e Institutos Corporativos que tenham personalidade jurídica própria; e ⁽²⁾
- (n) Serviços Sociais autônomos. ⁽³⁾

35. Para registro e controle das capacitadoras, devem ser observadas as disposições estabelecidas no Anexo I desta Norma.

Eventos de Educação Profissional Continuada

36. Constituem-se eventos de EPC as atividades descritas nos itens seguintes, desde que aprovadas pela CEPC-CFC, nos termos desta Norma.

37. Considera-se aquisição de conhecimento as atividades presenciais, a distância ou mistas, incluindo autoestudo, estudo dirigido, *e-learning* e equivalentes, sobre temas que contribuam para a melhoria da *performance* do profissional, com conteúdo de natureza técnica e profissional, relacionados ao PEPC, por meio de: ⁽⁴⁾

- (a) cursos credenciados;
- (b) eventos credenciados;
- (c) conclusão de disciplinas de cursos de pós-graduação oferecidos por IES credenciadas pelo MEC: ⁽³⁾
 - (i) *stricto sensu*;
 - (ii) *lato sensu*;
- (d) cursos de extensão devidamente credenciados no PEPC;

(e) disciplinas cursadas em outras graduações em áreas correlatas ao curso de Ciências Contábeis, tais como: Administração, Ciências Atuariais, Ciências Econômicas, Estatística, Tecnologia da Informação e Direito. ⁽⁴⁾

38. Docência em disciplinas ou temas relacionados à EPC, conforme a Tabela II do Anexo II.

39. Atuação em atividades relacionadas ao Programa de Educação Profissional Continuada, como:

(a) participante em comissões técnicas do CFC, dos CRCs, da FBC, da Abracicon, do Ibracon e outros órgãos reguladores técnicos ou profissionais, no Brasil ou no exterior; ⁽²⁾

(b) orientador de tese, dissertação, monografia ou artigo científico; ⁽³⁾

(c) participante em bancas acadêmicas. ⁽³⁾

40. Produção intelectual de forma impressa ou eletrônica relacionada ao PEPC, por meio de: ⁽³⁾

(a) matérias publicadas;

(b) artigos técnicos em mídia eletrônica ou impressa de revistas regionais, nacionais e internacionais;

(c) estudos e trabalhos de pesquisa apresentados em congressos nacionais e internacionais;

(d) teses ou monografias aprovadas, de conclusão de pós-graduação *lato-sensu* ou *stricto sensu*; e

(e) autoria, coautoria e/ou tradução de livros publicados.

41. As atividades previstas nos itens 37 a 40 devem ser consideradas, para efeito do disposto nos itens 7 e 9, conforme a pontuação e limitações estabelecidas nas tabelas contidas no Anexo II desta Norma.

Disposições gerais

42. O descumprimento das disposições desta norma pelos profissionais referidos no item 4, inclusive a não comprovação da pontuação mínima exigida anualmente e a entrega de forma intempestiva, constitui infração às normas profissionais de Contabilidade e ao Código de Ética Profissional do Contador, a ser apurada em regular processo administrativo no âmbito do respectivo CRC. ⁽³⁾

43. A não comprovação da pontuação mínima exigida anualmente nos termos desta norma pelos profissionais referidos no item 4, alínea (a), acarreta a baixa do respectivo CNAI. ⁽²⁾

43A. No exercício em que os profissionais deixarem de se enquadrar no item 4 ficam desobrigados do cumprimento do Programa de Educação Profissional Continuada, enquanto perdurar essa condição, devendo comunicar esta situação ao CRC de sua jurisdição. ⁽⁴⁾

44. A baixa prevista no item 43 e as providências previstas no item 26, alíneas (g) e (j), somente serão adotadas após ser assegurado ao profissional o direito ao contraditório e à ampla defesa que lhe permita justificar o não cumprimento das obrigações previstas nesta norma. ⁽⁴⁾

44A. A EPC pode ser cumprida de forma voluntária para os demais profissionais da contabilidade não mencionados no item 4. ⁽²⁾

Vigência

45. Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, devendo ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2015, exceto em relação aos profissionais referidos nas alíneas (e) e (f) do item 4, para os quais será aplicada somente a partir de 1º de janeiro de 2016. Fica revogada a NBC PA 12 (R1), publicada no DOU, seção 1, de 17-12-13, a partir de 1º de janeiro de 2015.

Em razão dessas alterações, as disposições não alteradas desta norma são mantidas, e a sigla da NBC PG 12 (R2), publicada no DOU, Seção 1, de 21-12-2016, passa a ser NBC PG 12 (R3).

As alterações desta norma entram em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018.

Brasília, 24 de novembro de 2017.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

ANEXO I
DIRETRIZES PARA CREDENCIAMENTO DE
CAPACITADORAS, CREDENCIAMENTOS DE
CURSOS/EVENTOS E DOCUMENTAÇÃO PARA CONTROLE
E FISCALIZAÇÃO

Credenciamento da capacitadora

1. As capacitadoras devem solicitar o seu credenciamento à CEPC-CRC da sua jurisdição.
2. O atendimento dos requisitos para o credenciamento da capacitadora e dos seus cursos deve ser analisado pela CEPC-CRC ou, na sua ausência, pela Câmara de Desenvolvimento Profissional e submetido à homologação da CEPC-CFC.
3. Para a obtenção de credenciamento como capacitadora, as firmas de auditoria independente ou as organizações contábeis devem estar em situação regular no CRC de sua jurisdição.
4. A validade do credenciamento da capacitadora é por tempo indeterminado e o credenciamento dos cursos e eventos é válido por dois exercícios, desde que preservadas as características do item 6, alínea (a) deste Anexo, podendo ser revalidado, se solicitado, desde que mantidas as condições de credenciamento e aprovadas pela CEPC-CRC da respectiva jurisdição.
5. As entidades identificadas como capacitadoras, inscritas e homologadas no contexto do Programa de Educação Profissional Continuada, podem ser suspensas temporariamente ou descredenciadas do PEPC, pela CEPC/CRC, devendo comunicar expressamente à CEPC/CFC se constatados um dos seguintes fatos ou ocorrências, isoladamente ou em conjunto, observado o disposto no item 30, alínea (i), desta norma: ⁽²⁾
 - (a) não realizar a cada 12 (doze) meses, pelo menos, um curso homologado dentro do Programa;
 - (b) deixar de cumprir as determinações relativas ao item 13 deste anexo, sobre documentação, controle e fiscalização;
 - (c) deixar de comunicar ao CRC o eventual cancelamento ou adiamento de evento/curso credenciado, no prazo de até 3 (três) dias úteis em relação ao início previsto;

- (d) deixar de manter as condições aprovadas para o seu credenciamento, seus cursos e eventos. ⁽²⁾
- 5A. A suspensão temporária da capacitadora, prevista no item 5, é pelo prazo de um ano, coincidente com o ano calendário, sempre seguinte ao ano da aplicação da penalidade, período no qual fica impedida de atuar no PEPC. O descredenciamento será definitivo quando houver reincidência por mais de duas vezes na aplicação de penalidade de suspensão. ⁽²⁾
6. Compete às capacitadoras:
- (a) preencher requerimento de credenciamento (disponível nos Portais dos CRCs) como capacitadora a ser assinado por seu representante legal;
 - (b) anexar cópia autenticada dos seus atos consecutivos, ou últimos instrumentos consolidados e alterações posteriores, em que conste no objeto social a prerrogativa de treinamento e/ou capacitação; ⁽²⁾
 - (ba) as firmas de auditoria ficam dispensadas dessa exigência relativa à inclusão da atividade de treinamento no objeto social, se não estiver oferecendo cursos voltados ao público externo; ⁽²⁾
 - (bb) as empresa de grande porte, referidas no item 4, alínea (f), desta norma, que possuam estruturas departamentais dedicadas ao desenvolvimento e treinamento ficam dispensadas da exigência relativa à inclusão dessa atividade nos seus estatutos societários, desde que ofereçam cursos voltados ao público interno. Nesse caso, devem apresentar declaração assinada pelos seus representantes legais informando que a empresa desenvolve internamente um programa estruturado e específico de desenvolvimento profissional para os seus colaboradores, apontando o responsável que deve representar a empresa (ou o grupo empresarial) no Sistema CFC/CRCs; ⁽²⁾
 - (c) anexar histórico da instituição, especificando:
 - (i) sua experiência e/ou dos instrutores em capacitação;
 - (ii) público-alvo dos cursos.
 - (d) inserir no sistema web, com antecedência mínima de 60 (sessenta) dias da data de sua realização, dados dos cursos/eventos a serem credenciados e/ou revalidados, como:

título do curso (quando em idioma estrangeiro constar também em português), tipo de curso, área temática, carga horária, conteúdo programático, bibliografia mínima atualizada, frequência mínima, cronograma de realização, critério de avaliação, modalidade, abrangência, público-alvo, nome e currículo dos professores, sem prejuízo de outras informações que possam ser solicitadas a critério da CEPC dos CRCs e do CFC. Nos casos em que o prazo acima não puder ser cumprido, a capacitadora deve comunicar ao CRC, com no mínimo 5 (cinco) dias úteis de antecedência ao evento, a data de sua realização. Neste caso, a capacitadora terá até 15 (quinze) dias úteis, contados da data do comunicado, para cumprir as exigências para o pedido de credenciamento do curso/evento;

- (e) informar, obrigatoriamente, ao CRC respectivo a data de realização de cada uma das edições, com, no mínimo, 5 (cinco) dias úteis de antecedência, no caso de cursos aprovados para realização de mais de uma edição dentro do prazo de sua validade;
- (f) Eliminado. ⁽²⁾
- (g) enviar à CEPC-CRC seus planos de ação e datas para correção de eventuais discrepâncias verificadas em ação fiscalizatória no prazo estabelecido;
- (h) somente comunicar aos participantes a pontuação do curso ou evento quando o processo de homologação estiver concluído e a pontuação validada; ⁽²⁾
- (i) lançar em até 30 (trinta) dias após a data de realização do curso/evento, limitado até 15 de janeiro do ano seguinte, preferencialmente por meio do sistema *web*, informações dos professores e dos participantes que se certificaram em curso/evento. ⁽²⁾

6A. No processo de avaliação e credenciamento de Entidades de Especialização ou Desenvolvimento Profissional a que se refere o item 34, alínea (g), que ofereçam cursos ao público em geral, deve ser considerado que no histórico apresentado conste, pelo menos, 2 anos de experiência em desenvolvimento de eventos de treinamento em matérias relacionadas às Ciências Contábeis e/ou a matérias correlatas, como Economia, Administração, Tributos ou Finanças. ⁽²⁾

7. Os cursos e os eventos já credenciados e homologados pela CEPC/CFC, oferecidos por capacitadoras, desde que preservem as características anteriormente aprovadas (programação, carga horária, instrutores), mantêm a pontuação que lhes foi atribuída, independentemente da unidade da Federação em que forem ministrados. ⁽²⁾
8. A CEPC/CRC deve efetuar avaliação prévia da qualificação ou preenchimento de requisitos da capacitadora com relação ao cumprimento das exigências desta norma, enviando o seu parecer à CEPC/CFC, para homologação. O CRC deve comunicar a decisão à capacitadora. ⁽²⁾
9. Para credenciamento dos cursos ou eventos realizados a distância, são exigidas as seguintes características mínimas:
 - (a) especificação da forma de funcionamento;
 - (b) especificação dos recursos que serão utilizados (exemplo: existência de fórum, tutoria para esclarecimento de dúvidas, metodologia, entre outros);
 - (c) comprovação de aquisição de conhecimentos.
10. Para credenciamento dos cursos realizados na modalidade “autoestudo”, é exigido o aproveitamento de, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento).
11. Uma vez atendidos os critérios mínimos de avaliação e frequência, as capacitadoras devem emitir aos participantes atestados, diplomas, certificados ou documento equivalente, contendo, no mínimo, as seguintes informações:
 - (a) nome da capacitadora;
 - (b) nome e número de registro do participante no CRC;
 - (c) nome do curso ou evento e período de realização;
 - (d) duração em horas; e
 - (e) especificação dos pontos válidos conforme homologado pela CEPC-CFC;
 - (f) assinatura do diretor ou do representante legal da capacitadora. ⁽³⁾

Documentação para controle e fiscalização

12. Os CRCs devem manter à disposição dos interessados a relação atualizada das capacitadoras e dos respectivos cursos e eventos credenciados, no *website*, quando abertos ao público em geral.
13. Para os cursos e, no que couber para os eventos, a capacitadora deve manter em arquivo, pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, os seguintes documentos:
 - (a) processo de credenciamento e realização da atividade. Documentação da apresentação do tema, programa, metodologia, recursos de apoio, bibliografia e currículo do(s) instrutor(es), em conformidade com o que foi aprovado pela CEPC-CFC;
 - (b) listas de presença assinada pelos participantes;⁽³⁾
 - (c) Eliminada.⁽²⁾
 - (d) nos casos de ensino a distância e autoestudo, devem ser observados os procedimentos desta Norma e mantidos os seguintes documentos:
 - (i) manter em arquivo norma escrita dos procedimentos de cadastramento do participante, controle de inscrição, emissão de senha de acesso e controle eletrônico de entrada e saída do sistema (“logs”);
 - (ii) nas normas escritas, devem ser tratados assuntos como:
 1. forma de funcionamento;
 2. recursos utilizados (exemplo: existência de fóruns, tutoria para esclarecimento de dúvidas, metodologia, entre outros);
 3. comprovação de aquisição de conhecimento. Manter em arquivo o(s) comprovante(s) (“logs”) de acesso do participante ou qualquer outro documento que certifique à capacitadora que o participante esteve “conectado” durante as etapas necessárias.

Documentação dos diplomas e certificados

14. A capacitadora deve manter em arquivo, pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, cópia em papel ou arquivo digital dos atestados,

diplomas, certificados ou documento equivalente, contendo, no mínimo, as seguintes informações:

- (a) nome da capacitadora e número de registro no CFC/CRCs;
- (b) nome do participante e número de seu respectivo registro no CRC;
- (c) nome do expositor e assinatura do diretor ou do representante legal da capacitadora;
- (d) nome do curso e período de realização;
- (e) avaliação do curso pelos participantes;
- (f) duração, em horas;
- (g) especificação dos pontos válidos, conforme homologado pela CEPC-CFC.

15. A CEPC-CRC deve manter um processo para cada capacitadora credenciada, contendo:

- (a) a documentação apresentada para o credenciamento como capacitadora, bem como dos cursos e dos eventos, de acordo com os dados inseridos no sistema *web*;
- (b) parecer da CEPC-CRC;
- (c) parecer da CEPC-CFC;
- (d) cópia da comunicação da decisão;
- (e) relatórios anuais dos cursos ministrados;
- (f) relatório de diligência e de documentos colhidos por fiscal do CRC, quando houver, bem como da decisão do processo administrativo; ⁽³⁾
- (g) comunicados recebidos e encaminhados à capacitadora e outros documentos relacionados ao processo.

ANEXO II

TABELAS DE PONTUAÇÃO

<p align="center">Tabela I – Aquisição de conhecimento ⁽⁴⁾ (observar a determinação contida no item 9 desta Norma)</p>			
Natureza	Características	Requisitos	Atribuição de pontos
Cursos e treinamentos internos e reuniões técnicas internas das firmas de auditoria credenciadas	Cursos que contribuam para a melhoria da <i>performance</i> , com conteúdo de natureza técnica e profissional, relacionados ao PEPC.	Cursos presenciais e/ou a distância	1 (um) ponto por hora.
Demais cursos e palestras credenciadas	Temas que contribuam para a melhoria da <i>performance</i> do profissional, com conteúdo de natureza técnica e profissional, relacionados ao PEPC.	Cursos e palestras presenciais e/ou a distância	1 (um) ponto por hora.
Cursos de graduação e pós-graduação (<i>lato sensu e stricto sensu</i>) oferecidos por IES, reconhecidos pelo MEC	Disciplinas que contribuam para a melhoria da <i>performance</i> do profissional, com conteúdo de natureza técnica e profissional, relacionadas ao PEPC.	Mínimo de 360 (trezentos e sessenta) horas-aula	10 (dez) pontos por disciplina concluída. A comprovação deve ser feita pelo profissional mediante a apresentação de declaração, emitida pela IES, das disciplinas concluídas no ano.
Autoestudo credenciado	Considera-se autoestudo, o aprendizado sem interação de facilitadores, em que o profissional aprende por meio de material de estudo dirigido (impresso ou <i>on-line</i>), e, ao final do processo realiza uma prova (com, no mínimo, 75% de acertos para aprovação).	Cursos a distância por meio virtual	1 (um) ponto por hora.
Eventos credenciados, como: conferências; seminários; fóruns; debates; encontros; reuniões técnicas; painéis; congressos; convenções; simpósios nacionais e internacionais.	Eventos que contribuam para a melhoria da <i>performance</i> do profissional, com conteúdo de natureza técnica e profissional, relacionados ao PEPC.	Eventos presenciais ou a distância com controle de frequência	1 (um) ponto por hora.

Tabela II – Docência ⁽²⁾		
A comprovação de docência deve ser feita mediante apresentação de declaração emitida por Instituição de Ensino Superior (IES), contendo disciplina, ementa, carga horária e período de realização.		
A atribuição total de pontos para a atividade de docência é limitada a 20 (vinte) pontos por ano		
Natureza	Características	Atribuição de Pontos
Pós-graduação (<i>lato sensu e stricto sensu</i>)	Disciplinas relacionadas ao PEPC ministradas por IES credenciada pelo MEC.	10 (dez) pontos por disciplina ministrada no ano. Observação: A disciplina ministrada em mais de uma turma, independentemente da instituição e do semestre letivo, é computada uma vez no ano.
Graduação e cursos de extensão		
Cursos ou eventos credenciados	Participação como conferencista, palestrante, painalista, instrutor e facilitador em eventos nacionais e internacionais.	1 (um) ponto por hora.

Tabela III – Atuação como participante ⁽²⁾			
A atribuição total de pontos para atuação como participante é limitada a 20 (vinte) pontos por ano			
A comprovação deve ser feita mediante a apresentação de documentação.			
Natureza	Características	Requisitos	Atribuição de Pontos
Comissões Técnicas e Profissionais no Brasil ou no exterior.	Temas relacionados à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e às normas da profissão contábil: ⁽³⁾ (a) Comissões Técnicas e de Pesquisa do CFC, dos CRCs, do Ibracon, da FBC, da Abracicon e outros órgãos reguladores. (b) Comissões Técnicas e de Pesquisa de instituições de reconhecido prestígio. (c) Comissões, órgãos e comitês de orientações ao mercado de companhias abertas.	12 (doze) meses ou proporção.	1 (um) ponto por hora.
Orientação de tese, dissertação ou monografia	Temas relacionados à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e às normas da profissão contábil: ⁽³⁾ (a) Doutorado (b) Mestrado (c) Especialização (d) Bacharelado	Trabalho aprovado	(a) 10 (dez) pontos. (b) 7 (sete) pontos. (c) 4 (quatro) pontos. (d) 3 (três) pontos.
Participação em bancas acadêmicas	Temas relacionados à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e às normas da profissão contábil: ⁽³⁾ (a) Doutorado (b) Mestrado	Trabalho aprovado	(a) 5 (cinco) pontos. (b) 3 (três) pontos. Limitado a 10 (dez) pontos por ano.

Tabela IV – Produção Intelectual ⁽²⁾		
A atribuição total de pontos da produção intelectual é limitada a 20 (vinte) pontos por ano		
Natureza	Características	Atribuição de Pontos
Publicação, no exercício, de artigos em jornais e em revistas nacionais e internacionais, de forma impressa e eletrônica	Matérias relacionadas à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e à profissão contábil homologadas pela CEPC/CFC. ⁽³⁾	Até 3 (três) pontos por matéria.
	Artigos técnicos publicados em revista ou jornal de circulação nacional e internacional e homologados pela CEPC/CFC.	Até 7 (sete) pontos por artigo.
Apresentação, no exercício, de estudos ou trabalhos de pesquisa técnica	Participação em congressos internacionais relacionados à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e à profissão e aprovados pela CEPC/CFC. ⁽³⁾	Até 10 (dez) pontos por estudo ou trabalho.
	Participação em congressos ou convenções nacionais relacionados à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e à profissão contábil e que façam parte do PEPC reconhecido pela CEPC/CFC. ⁽³⁾	Até 15 (quinze) pontos por estudo ou trabalho.
Autoria de livros	Autoria de livro publicado, no exercício, relacionados à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e à profissão contábil, reconhecido pela CEPC/CFC. ⁽³⁾	Até 20 (vinte) pontos por obra.
Coautoría de livros	Coautoría de livro publicado no exercício, relacionados à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e à profissão contábil. ⁽³⁾	Até 10 (dez) pontos por obra.
Tradução de livros	Tradução e adaptação, no exercício, de livros publicados no exterior relacionados à Contabilidade, à Auditoria, à Perícia e à profissão contábil, aprovados pela CEPC/CFC. ⁽³⁾	Até 10 (dez) pontos por obra.

Observação:

A pontuação resultante da conversão das horas não deve apresentar fracionamento inferior ou superior a meio ponto (0,5). Os cálculos decorrentes do número de horas cumpridas pelo profissional devem ser “arredondados” para maior ou menor, de acordo com a aproximação.

A CEPC/CFC poderá emitir orientação referente à pontuação de cursos e eventos por meio de tabela específica de pontuação. ⁽³⁾

ANEXO III – RELATÓRIO DE ATIVIDADES ⁽⁴⁾ PROGRAMA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

Nome: CRC Registro n.º _____ Estado de origem: _____ CPF n.º _____ CNAI n.º _____ CNPC n.º _____ CVM n.º _____ Endereço preferencial para comunicação () Com. () Res.: _____ Rua/Av.:n.º Bairro: Cidade: UF: CEP: Telefones () Com. () Res.: Celular: E-mail:					
Função exercida: AUDITORIA INDEPENDENTE: - hipóteses das alíneas (a), (b), (c) e (d) do item 4 desta norma: () Auditor CNAI; () Sócio; () Terceirizado firma de auditoria; () Diretor; () Gerente; () Supervisor; () Responsável Técnico ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS QUE POSSUAM A TIVIDADE DE AUDITORIA NO OBJETO SOCIAL - hipótese da alínea (e) do item 4 desta norma: () Sócio; () Diretor; () Gerente; () Supervisor; () Responsável Técnico DEMAIS ENTIDADES DE GRANDE PORTE E ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS: - hipóteses da alínea (f) do item 4 desta norma: () Resp. Técnico Demonstrações Contábeis; () Diretor; () Chefe; () Gerente; () Supervisor PERITO CONTÁBIL: - hipótese da alínea (g) do item 4 desta norma: () Perito (CNPC) VOLUNTÁRIO: () Realizei atividades de EPC mesmo não estando incluído em nenhuma das situações previstas no item 4 desta norma.					
RELATÓRIO DE ATIVIDADES Exercício: 1º/1/..... a 31/12/.....					
I. AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTOS					
CURSO/EVENTO	CAPACITADORA	N.º DA CAPACITADORA	DATA OU PERÍODO	CÓDIGO DO CURSO	CRÉDITOS DE PONTOS
II. DOCÊNCIA Atividade que necessita de apreciação para atribuição de pontuação.					
DISCIPLINA	CAPACITADORA/ INSTITUIÇÃO DE ENSINO	N.º DA CAPACITADORA	DATA OU PERÍODO	CÓDIGO DO CURSO	CRÉDITOS DE PONTOS
III. ATUAÇÃO COMO PARTICIPANTE (COMISSÕES TÉCNICAS E PROFISSIONAIS) Atividade que necessita de apreciação para atribuição de pontuação.					
COMISSÃO/ BANCA EXAMINADORA	ENTIDADE	DATA OU PERÍODO	CRÉDITOS DE PONTOS		

IV. PRODUÇÃO INTELECTUAL (LIVROS, ARTIGOS E PESQUISAS) Atividade que necessita de apreciação para atribuição de pontuação.			
TÍTULO	FONTE	DATA PUBLICAÇÃO	CRÉDITOS DE PONTOS
TOTAL DE PONTOS: I. Aquisição de Conhecimento: II. Docência: III. Atuação como participante: IV. Produção intelectual:			
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> DECLARO SOB RESPONSABILIDADE QUE SÃO VERDADEIRAS AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NESTE DOCUMENTO. </div>			
....., de de 20XX			
Assinatura			

- (1) Publicada no DOU, de 08-12-2014.
- (2) Redação dada pela NBC PG 12 (R1), publicada no DOU de 21-12-2015.
- (3) Redação dada pela NBC PG 12 (R2), publicada no DOU de 21-12-2016.
- (4) Redação dada pela NBC TG 13 (R3), publicada no DOU de 07-12-2017.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC PG 100, de 24 de janeiro de 2014 ⁽¹⁾

Dispõe sobre a NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que a IFAC autorizou, no Brasil, a tradução e a publicação de suas normas pelo CFC e IBRACON, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-46, alterado pela Lei n.º 12.249-10, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com as Seções 100, 110, 120, 130, 140 e 150 da Parte A do Código de Ética da IFAC:

NBC PG 100 – APLICAÇÃO GERAL AOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE

Esta Norma tem por base as Seções 100, 110, 120, 130, 140 e 150 da Parte A do Código de Ética da IFAC.

Sumário	Item
Seção 100 – Introdução e princípios éticos	100.1 – 100.25
Seção 110 – Integridade	110.1 – 110.3
Seção 120 – Objetividade	120.1 – 120.2
Seção 130 – Competência e zelo profissionais	130.1 – 130.6
Seção 140 – Sigilo profissional	140.1 – 140.8
Seção 150 – Comportamento profissional	150.1 – 150.2

Seção 100 – Introdução e princípios éticos

100.1 Uma marca característica da profissão contábil é a aceitação da responsabilidade de agir no interesse público. Portanto, a responsabilidade do profissional da contabilidade não é exclusivamente satisfazer as necessidades do contratante. Ao agir no interes-

se público, o profissional da contabilidade deve observar e cumprir esta Norma. O não cumprimento de parte desta Norma por determinação legal ou regulamentar não desobriga o profissional do cumprimento daquilo que não for vedado.

100.2 Esta Norma estabelece a estrutura conceitual que o profissional da contabilidade deve aplicar para:

- (a) identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos;
- (b) avaliar a importância das ameaças identificadas; e
- (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. As salvaguardas são necessárias quando o profissional da contabilidade avalia que as ameaças não estão em nível em que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o profissional da contabilidade naquele momento, que o cumprimento dos princípios éticos não está comprometido.

O profissional da contabilidade deve usar julgamento profissional ao aplicar essa estrutura conceitual.

100.3 As NBCs PG 200 e 300 descrevem como essa estrutura conceitual se aplica em determinadas situações específicas, fornecendo exemplos de salvaguardas que podem ser adequadas para tratar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Além disso, descrevem situações em que não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças e, conseqüentemente, a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças deve ser evitado. A NBC PG 200 aplica-se ao profissional da contabilidade externo e a NBC PG 300 ao profissional da contabilidade interno, conforme definições desta Norma. O profissional da contabilidade externo também pode aplicar a NBC PG 300 para circunstâncias específicas.

100.4 O uso da palavra “deve” nesta Norma impõe uma exigência ao profissional da contabilidade, pessoa física ou jurídica, de cumprir as disposições específicas. O cumprimento é exigido a menos que haja uma exceção permitida.

Princípios éticos

100.5 O profissional da contabilidade deve cumprir os seguintes princípios éticos:

(a) Integridade – ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais.

(b) Objetividade – não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio.

(c) Competência profissional e devido zelo – manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível adequado para assegurar que clientes e/ou empregador recebam serviços profissionais competentes com base em desenvolvimentos atuais da prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.

(d) Sigilo profissional – respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal pelo profissional da contabilidade ou por terceiros.

(e) Comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

Todos esses princípios éticos são discutidos mais detalhadamente nas Seções 110 a 150.

Abordagem da estrutura conceitual

100.6 As circunstâncias em que o profissional da contabilidade trabalha podem criar ameaças específicas ao cumprimento dos princípios éticos. É impossível definir todas as situações que criam ameaças ao cumprimento dos princípios éticos e especificar as medidas adequadas. Além disso, a natureza dos trabalhos e das designações de trabalho pode variar e, conseqüentemente, diferentes ameaças podem ser criadas, o que requer a aplicação de diferentes salvaguardas. Portanto, esta Norma estabelece uma estrutura conceitual que requer que o profissional da contabilidade identifique, avalie e trate as ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. A abordagem da estrutura conceitual auxilia o profissional da contabilidade no cumprimento das exigências éticas desta Norma e da responsabilidade de agir no interesse público. Ela comporta muitas variações em circunstâncias que criam ameaças ao cumprimento dos princípios éticos e pode evitar que

o profissional da contabilidade conclua que uma situação é permitida se não for especificamente proibida.

100.7 Quando o profissional da contabilidade identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos e, com base na avaliação dessas ameaças, concluir que elas não estão em nível aceitável, o profissional da contabilidade deve avaliar se as salvaguardas apropriadas estão disponíveis e podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Ao fazer essa avaliação, o profissional da contabilidade deve efetuar julgamento profissional e levar em consideração se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o profissional da contabilidade naquele momento, que as ameaças seriam eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação das salvaguardas, de modo que o cumprimento dos princípios éticos não esteja comprometido.

100.8 O profissional da contabilidade deve avaliar quaisquer ameaças ao cumprimento dos princípios éticos quando ele souber ou suspeitar da existência de circunstâncias ou relações que podem comprometer o cumprimento dos princípios éticos.

100.9 O profissional da contabilidade deve levar em consideração os fatores qualitativos bem como os quantitativos ao avaliar a importância de uma ameaça. Ao aplicar a estrutura conceitual, o profissional da contabilidade pode encontrar situações em que as ameaças não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável, seja porque a ameaça é significativa, seja porque as salvaguardas adequadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas. Nessas situações, o profissional da contabilidade deve declinar ou descontinuar o serviço profissional específico envolvido, ou, se necessário, renunciar ao trabalho (no caso de profissional da contabilidade externo) ou desligar-se da organização empregadora (no caso de profissional da contabilidade interno).

100.10 As NBCs PA 290 e 291 contêm disposições que o profissional da contabilidade deve obedecer se ele encontrar um desvio de disposição sobre independência. Se o profissional da contabilidade identificar um desvio de qualquer outra disposição das normas profissionais, ele deve avaliar a importância do desvio e seu impacto na habilidade dele seguir os princípios éticos. O profissional da contabi-

lidade deve tomar quaisquer ações que estejam disponíveis, o mais rápido possível, para resolver satisfatoriamente os efeitos do desvio. O profissional da contabilidade deve determinar se reporta ou não o desvio, por exemplo, àqueles que possam ter sido afetados por ele, órgão profissional, regulador competente ou autoridade de supervisão.

100.11 Quando o profissional da contabilidade encontrar circunstâncias não usuais nas quais a aplicação de requisito específico resultaria em resultado desproporcional ou resultado que pode não ser de interesse público, recomenda-se que o profissional da contabilidade consulte o órgão profissional ou o órgão regulador competente.

Ameaças e salvaguardas

100.12 Ameaças podem ser criadas por ampla gama de relações e circunstâncias. Quando um relacionamento ou circunstância cria uma ameaça, essa ameaça pode comprometer o cumprimento dos princípios éticos por profissional da contabilidade. Uma circunstância ou relacionamento podem criar mais de uma ameaça, e uma ameaça pode afetar o cumprimento de mais de um princípio ético. As ameaças se enquadram em pelo menos uma das categorias a seguir:

(a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que um interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do profissional da contabilidade;

(b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o profissional da contabilidade não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa física ou jurídica a ele ligada direta ou indiretamente, na qual o profissional da contabilidade confia para formar um julgamento como parte da prestação do serviço;

(c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o profissional da contabilidade promoverá ou defenderá a posição de seu cliente ou empregador a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;

(d) ameaça de familiaridade é a ameaça, devido a relacionamento longo ou próximo com o cliente ou empregador, de o profissional da contabilidade tornar-se solidário aos interesses dele ou aceitar seu trabalho sem muito questionamento; e

(e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o profissional da contabilidade será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de

pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o profissional da contabilidade.

As NBCs PG 200 e 300 explicam como essas categorias de ameaças podem ser criadas por profissional da contabilidade externo e profissional da contabilidade interno, respectivamente. Os profissionais da contabilidade externos também podem aplicar a NBC PG 300 para circunstâncias específicas.

100.13 Salvaguardas são ações ou outras medidas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e se enquadram em duas categorias amplas:

- (a) salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento; e
- (b) salvaguardas no ambiente de trabalho.

100.14 As salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento incluem:

- (a) requisitos educacionais, de treinamento e de experiência para ingressar na profissão;
- (b) requisitos de desenvolvimento profissional contínuo;
- (c) regulamentos de governança corporativa;
- (d) normas profissionais;
- (e) monitoramento profissional ou regulatório e procedimentos disciplinares;
- (f) revisão externa por terceiro, legalmente autorizado, dos relatórios, de documentos, das comunicações ou das informações produzidas pelo profissional da contabilidade.

100.15 As NBCs PG 200 e 300 discutem as salvaguardas no ambiente de trabalho para profissional da contabilidade externo e para profissional da contabilidade interno, respectivamente.

100.16 Determinadas salvaguardas podem aumentar a probabilidade de identificar ou evitar comportamento antiético. Essas salvaguardas, que podem ser criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento ou por organização empregadora, incluem:

- (a) sistemas de reclamações eficazes e bem divulgados e monitorados pela organização empregadora, pela classe ou por órgão regulador, que permitem que colegas, empregadores e membros da sociedade chamem atenção para comportamentos não profissionais ou antiéticos;

(b) obrigação explicitamente declarada de comunicar desvios de exigências éticas.

Conflitos de interesse

100.17 O profissional da contabilidade pode defrontar-se com um conflito de interesse quando empreender uma atividade profissional.^(*) Um conflito de interesse cria uma ameaça para outros princípios éticos. Tais ameaças podem ser criadas quando:

- o profissional da contabilidade empreende uma atividade profissional relacionada a uma questão particular para duas ou mais partes cujos interesses a respeito daquela questão estão em conflito; ou
- os interesses do profissional da contabilidade a respeito daquela questão particular e os interesses de uma parte para quem o contador profissional empreende uma atividade profissional relacionada àquela questão estão em conflito.

^(*) Atividade profissional é a atividade que requer habilidades contábeis ou relacionadas empreendidas por profissional da contabilidade, incluindo contabilidade, auditoria, tributação, consultoria empresarial e financeira.

100.18 As NBCs PG 200 e 300 discutem conflitos de interesse para profissional da contabilidade externo e para profissional da contabilidade interno, respectivamente.

Solução de conflitos éticos

100.19 O profissional da contabilidade pode ter que resolver um conflito para cumprir com os princípios éticos.

100.20 Ao iniciar uma solução formal ou informal de conflito, os seguintes fatores, individualmente ou conjuntamente com outros fatores, podem ser relevantes para o processo de solução:

- (a) fatos pertinentes;
- (b) assuntos éticos envolvidos;
- (c) princípios éticos relacionados com o assunto em questão;
- (d) procedimentos internos estabelecidos; e
- (e) cursos de ação alternativos.

Tendo considerado os fatores pertinentes, o profissional da contabilidade deve avaliar o curso de ação apropriado, ponderando as

consequências de cada curso de ação possível. Se o assunto permanecer não resolvido, o profissional da contabilidade pode querer consultar outras pessoas apropriadas dentro da firma ou da organização empregadora para ajudar a chegar a uma solução.

100.21 Quando um assunto envolver conflito com uma organização, ou dentro dela, o profissional da contabilidade deve avaliar se devem ser consultados os responsáveis pela governança da organização, como o conselho de administração ou o comitê de auditoria.

100.22 Pode ser útil para o profissional da contabilidade documentar a essência do assunto, os detalhes de quaisquer discussões mantidas e as decisões tomadas em relação a esse assunto.

100.23 Se um conflito significativo não puder ser resolvido, o profissional da contabilidade pode considerar obter assessoria profissional do órgão profissional competente ou de consultores jurídicos. O profissional da contabilidade pode geralmente obter orientação sobre assuntos éticos sem violar o sigilo profissional se o assunto for discutido com o Conselho Federal ou Regional de Contabilidade sem a identificação do cliente ou com consultor jurídico sob a proteção de sigilo legal. Inúmeros são os casos em que o profissional da contabilidade pode considerar obter assessoria jurídica. Por exemplo, o profissional da contabilidade pode ter identificado uma fraude, cuja comunicação pode violar a responsabilidade do profissional da contabilidade de respeitar o sigilo profissional. O profissional da contabilidade pode considerar obter assessoria jurídica nesse caso para avaliar se há exigência de comunicação.

100.24 Se, depois de esgotar as possibilidades pertinentes, o conflito ético permanecer não resolvido, o profissional da contabilidade, quando possível, recusar-se-á em continuar associado com o assunto que cria o conflito. O profissional da contabilidade deve avaliar se, nas circunstâncias, é apropriado retirar-se da equipe de trabalho, da designação específica ou renunciar ao trabalho, à empresa ou à organização empregadora.

100.25 Ao se comunicar com os responsáveis pela governança de acordo com as disposições desta Norma, o profissional da contabilidade ou a firma deve determinar, considerando a natureza e a impor-

tância das circunstâncias particulares e o assunto a ser comunicado, as pessoas apropriadas na estrutura de governança da entidade que devem ser comunicadas. Se o profissional da contabilidade ou a firma se comunica com um subgrupo da governança, por exemplo, o comitê de auditoria ou um indivíduo, o profissional da contabilidade ou a firma deve determinar se a comunicação com todos os responsáveis pela governança também é necessária para que sejam adequadamente informados.

Seção 110 – Integridade

110.1 O princípio de integridade impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de serem diretos e honestos em todos os relacionamentos profissionais e comerciais. Integridade implica, também, negociação justa e veracidade.

110.2 O profissional da contabilidade não deve conscientemente participar dos relatórios, documentos, comunicações ou outras informações nas quais ele acredita que as informações:

- (a) contêm declaração materialmente falsa ou enganosa;
- (b) contêm declarações ou informações fornecidas de maneira leviana; ou
- (c) omitem ou ocultam informações que devem ser incluídas em casos em que essa omissão ou ocultação seja enganosa.

Quando o profissional da contabilidade tomar ciência de que esteve associado com essas informações, ele deve tomar providências para desvincular-se dessas informações.

110.3 O profissional da contabilidade não será considerado como tendo infringido o item 110.2 se ele fornecer relatório modificado em relação ao assunto contido no item 110.2.

Seção 120 – Objetividade

120.1 O princípio da objetividade impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de não comprometer seu julgamento profissional ou do negócio em decorrência de comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros.

120.2 O profissional da contabilidade pode ser exposto a situações que podem prejudicar a objetividade. É impraticável definir e avaliar todas essas situações. O profissional da contabilidade não deve prestar um serviço profissional se uma circunstância ou relacionamento distorcerem ou influenciarem o seu julgamento profissional com relação a esse serviço.

Seção 130 – Competência e zelo profissionais

130.1 O princípio da competência e zelo profissionais impõe a todos os profissionais da contabilidade as seguintes obrigações:

(a) manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível necessário para que clientes ou empregadores recebam serviço profissional adequado;

(b) agir diligentemente de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis na prestação de serviços profissionais.

130.2 A prestação de serviço profissional adequado requer o exercício de julgamento fundamentado ao aplicar o conhecimento e a habilidade profissionais na prestação desse serviço. A competência profissional pode ser dividida em duas fases distintas:

(a) atingir a competência profissional; e

(b) manter a competência profissional.

130.3 A manutenção da competência profissional adequada requer a consciência permanente e o entendimento dos desenvolvimentos técnicos, profissionais e de negócios pertinentes. Os desenvolvimentos técnicos contínuos permitem que o profissional da contabilidade desenvolva e mantenha a capacitação para o desempenho adequado no ambiente profissional.

130.4 Diligência abrange a responsabilidade de agir de forma cuidadosa, exaustiva e tempestiva, de acordo com a tarefa requisitada.

130.5 O profissional da contabilidade deve tomar as providências adequadas para assegurar que os que estão trabalhando sob sua autoridade tenham treinamento e supervisão apropriados.

130.6 Quando apropriado, o profissional da contabilidade deve informar os clientes, empregadores ou outros usuários de seus serviços profissionais sobre as limitações inerentes dos serviços.

Seção 140 – Sigilo profissional

140.1 O princípio do sigilo profissional impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de abster-se de:

(a) divulgar fora da firma ou da organização empregadora informações sigilosas obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais, sem estar prévia e especificamente autorizado pelo cliente, por escrito, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de divulgação; e

(b) usar, para si ou para outrem, informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais para obtenção de vantagem pessoal.

140.2 O profissional da contabilidade deve manter sigilo, inclusive no ambiente social, permanecendo alerta à possibilidade de divulgação involuntária de informações sigilosas de seus clientes, especialmente a colega de trabalho próximo ou a familiar próximo ou imediato.

140.3 O profissional da contabilidade deve manter sigilo das informações divulgadas por cliente potencial ou empregador.

140.4 O profissional da contabilidade deve manter sigilo das informações dentro da firma ou organização empregadora.

140.5 O profissional da contabilidade deve tomar as providências adequadas para assegurar que o pessoal da sua equipe de trabalho, assim como as pessoas das quais são obtidas assessoria e assistência, também, respeitem o dever de sigilo do profissional da contabilidade.

140.6 A necessidade de cumprir o princípio do sigilo profissional permanece mesmo após o término das relações entre o profissional da contabilidade e seu cliente ou empregador. Quando o profissional da contabilidade mudar de emprego ou obtiver novo cliente, ele pode usar sua experiência anterior. Contudo, ele não deve usar ou divulgar nenhuma informação confidencial obtida ou recebida em decorrência de relacionamento profissional ou comercial.

140.7 A seguir, são apresentadas circunstâncias nas quais os profissionais da contabilidade são ou podem ser solicitados a divulgar informações confidenciais ou nas quais essa divulgação pode ser apropriada:

- (a) a divulgação é permitida por lei e autorizada pelo cliente ou empregador, por escrito;
- (b) a divulgação é exigida por lei;
- (c) há dever ou direito profissional de divulgação, quando não proibido por lei.

140.7A O auditor independente, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, os papéis de trabalho e os relatórios.

140.8 Ao decidir sobre a divulgação de informações sigilosas, os fatores pertinentes a serem considerados incluem:

- (a) se os interesses de terceiros, incluindo partes cujos interesses podem ser afetados, podem ser prejudicados se o cliente ou empregador consentir com a divulgação das informações pelo profissional da contabilidade;
- (b) se todas as informações relevantes são conhecidas e comprovadas, na medida praticável. Quando a situação envolver fatos não comprovados, informações incompletas ou conclusões não comprovadas, deve ser usado o julgamento profissional para avaliar o tipo de divulgação que deve ser feita, caso seja feita;
- (c) o tipo de comunicação que é esperado e para quem deve ser dirigida; e
- (d) se as partes para quem a comunicação é dirigida são as pessoas apropriadas para recebê-la.

Seção 150 – Comportamento profissional

150.1 O princípio do comportamento profissional impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que o profissional da contabilidade sabe ou deveria saber possa desacreditar a profissão. Isso inclui ações que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias es-

pecíficas disponíveis para o profissional da contabilidade naquele momento, que poderiam afetar adversamente a boa reputação da profissão.

150.2 Na divulgação comercial das pessoas e na promoção do seu trabalho, os profissionais da contabilidade não devem desprestigiar a profissão. Os profissionais da contabilidade devem ser honestos e verdadeiros e:

- (a) não fazer declarações exageradas sobre os serviços que podem oferecer, as qualificações que têm ou a experiência que obtiveram; ou
- (b) não fazer referências depreciativas ou comparações infundadas com o trabalho de outros profissionais da contabilidade.

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação e revoga as Resoluções CFC n.ºs 781/95, 961/03, 965/03, 976/03, 1.023/05, 1.042/05, 1.100/07, publicadas no D.O.U., Seção I, de 10/4/95, 4/6/03, 17/6/03, 3/9/03, 9/5/05, 22/9/05 e 30/8/07, respectivamente. Esta Norma revoga também os itens 1.1, 1.3, 1.4, 1.5, 1.7, 1.10, 1.11 e 1.12, permanecendo em vigor apenas o item 1.9, da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821/97, publicada no D.O.U., Seção I, de 21/1/98.

Brasília, 24 de janeiro de 2014.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicado no DOU, de 25-03-2014.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC PG 200, de 24 de janeiro de 2014 ⁽¹⁾

Dispõe sobre a NBC PG 200 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos).

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que a IFAC autorizou, no Brasil, a tradução e a publicação de suas normas pelo CFC e IBRACON, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295-46, alterado pela Lei nº 12.249-10, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com as Seções 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 270 e 280 da Parte B do Código de Ética da IFAC:

NBC PG 200 – CONTADORES QUE PRESTAM SERVIÇOS (CONTADORES EXTERNOS)

Esta Norma tem por base as Seções 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 270 e 280 da Parte B do Código de Ética da IFAC.

Sumário	Item
Seção 200 – Introdução	200.1 – 200.15
Seção 210 – Nomeação de profissionais	210.1 – 210.14
Seção 220 – Conflitos de interesse	220.1 – 220.14
Seção 230 – Segunda opinião	230.1 – 230.3
Seção 240 – Honorários e outros tipos de remuneração	240.1 – 240.8
Seção 250 – Divulgação comercial de serviços profissionais	250.1 – 250.2
Seção 260 – Presentes e afins	260.1 – 260.3
Seção 270 – Custódia de ativos de clientes	270.1 – 270.3
Seção 280 – Objetividade em todos os serviços	280.1 – 280.4

Seção 200 – Introdução

200.1 Esta Norma descreve como a estrutura conceitual contida na NBC PG 100 se aplica a determinadas situações para contadores

externos. Esta Norma não descreve todas as circunstâncias e relacionamentos que podem ser encontradas por contador externo que criam ou podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Portanto, o contador externo é incentivado a permanecer alerta a essas circunstâncias e relacionamentos. Esta Norma se aplica também aos Técnicos em Contabilidade, no que couber.

Contador externo é o contador, independentemente de sua especialização (por exemplo, auditoria, impostos, consultoria ou perícia) em firma que presta serviços profissionais a clientes. O termo é também usado em referência a uma firma de auditores.

200.2 O contador externo não deve conscientemente envolver-se em qualquer negócio, ocupação ou atividade que prejudique ou possa prejudicar a integridade, a objetividade ou a boa reputação da profissão, sendo conseqüentemente incompatível com os princípios éticos.

Ameaças e salvaguardas

200.3 O cumprimento dos princípios éticos pode potencialmente ser ameaçado por ampla gama de circunstâncias e relacionamentos. A natureza e a importância das ameaças podem variar dependendo se o serviço é prestado a cliente de auditoria e se o cliente de auditoria é entidade de interesse público, ou a cliente de asseguarção que não é cliente de auditoria, ou a cliente que não é de asseguarção.

As ameaças se enquadram em uma ou mais de uma das categorias a seguir:

- (a) interesse próprio;
- (b) autorrevisão;
- (c) defesa de interesse do cliente;
- (d) familiaridade; e
- (e) intimidação.

Essas ameaças são discutidas adicionalmente na NBC TG 100.

200.4 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de interesse próprio para o contador externo incluem:

- membro da equipe de trabalho ter interesse financeiro direto no cliente de asseguarção;
- a firma depender significativamente dos honorários de um cliente;

- membro da equipe de trabalho ter relacionamento comercial próximo e significativo com cliente de asseguração;
- a firma estar preocupada com a possibilidade de perder um cliente significativo;
- membro da equipe de auditoria entrar em negociação de emprego com cliente de auditoria;
- o profissional, pessoa física ou jurídica, assinar contrato de honorários contingentes relacionado com trabalho de asseguração;
- contador externo descobrir erro significativo ao avaliar os resultados de serviço profissional anterior executado por membro da própria firma do contador externo.

200.5 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de autorrevisão para o contador externo incluem:

- a firma emitir relatório de asseguração sobre a eficácia da operação de sistemas financeiros depois de planejar ou implementar os sistemas;
- a firma preparar os dados originais usados para gerar registros que são objeto do trabalho de asseguração;
- membro da equipe de trabalho ser, ou tiver sido recentemente, conselheiro ou diretor do cliente;
- membro da equipe de asseguração ser, ou tiver sido recentemente, contratado pelo cliente para exercer cargo que tenha influência significativa sobre o objeto do trabalho;
- a firma executar serviço para cliente de asseguração que afeta diretamente as informações sobre o objeto do trabalho de asseguração (por exemplo, serviço de contabilização e elaboração de demonstrações contábeis).

200.6 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de defesa de interesse do cliente para o contador externo incluem:

- o profissional, pessoa física ou jurídica, promover venda de ações de cliente de auditoria;
- contador externo atuar como representante em defesa de cliente de auditoria em litígios ou disputas com terceiros.

200.7 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de familiaridade para o contador externo incluem:

- membro da equipe de trabalho ter familiar próximo ou imediato que é conselheiro ou diretor do cliente;
- membro da equipe de trabalho ter familiar próximo ou imediato que é empregado do cliente em cargo que exerça influência significativa sobre o objeto do trabalho;
- conselheiro, diretor do cliente ou empregado em cargo que exerça influência significativa sobre o objeto do trabalho ter desempenhado recentemente a função de sócio do trabalho;
- contador externo que aceitar presentes ou tratamento preferencial do cliente, a menos que o valor seja insignificante ou sem importância;
- longa associação de pessoal sênior com cliente de asseguarção.

200.8 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de intimidação para o contador externo incluem:

- a firma ser ameaçada de ser dispensada do trabalho do cliente;
- o cliente de auditoria indicar que não contratará a firma para outro serviço planejado de não asseguarção se ela continuar discordando do tratamento contábil do cliente para uma transação específica;
- a firma ser ameaçada de litígio pelo cliente;
- a firma ser pressionada a reduzir de forma não apropriada a extensão do trabalho executado para reduzir honorários;
- o contador externo se sentir pressionado a concordar com o julgamento de empregado do cliente porque o empregado tem mais conhecimento sobre o assunto em questão;
- o contador externo ser informado por sócio da firma de que uma promoção planejada não ocorrerá, a menos que ele concorde com o tratamento contábil inapropriado de cliente de auditoria.

200.9 Salvaguardas que podem eliminar ou reduzir ameaças a um nível aceitável se enquadram em duas categorias amplas:

- (a) salvaguardas criadas pela profissão ou pela legislação; e
- (b) salvaguardas no ambiente de trabalho.

Exemplos de salvaguardas criadas pela profissão ou pela legislação estão descritos no item 100.14 da NBC PG 100.

200.10 O contador externo deve exercer julgamento para avaliar a melhor maneira de tratar as ameaças que não estão em nível aceitá-

vel, aplicando salvaguardas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável, terminar ou declinar o respectivo trabalho. Ao exercer esse julgamento, o profissional deve levar em consideração se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o contador externo naquele momento, que as ameaças seriam eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação das salvaguardas, de modo que o cumprimento dos princípios éticos não esteja comprometido. Essa consideração será afetada por assuntos como a importância da ameaça, a natureza do trabalho e a estrutura da firma.

200.11 No ambiente de trabalho, as salvaguardas pertinentes variam dependendo das circunstâncias. Salvaguardas no ambiente de trabalho compreendem salvaguardas que abrangem toda a firma e salvaguardas específicas do trabalho.

200.12 Exemplos de salvaguardas que abrangem toda a firma no ambiente de trabalho incluem:

- liderança da firma que enfatizar a importância do cumprimento dos princípios éticos;
- liderança da firma que estabelecer a expectativa de que os membros da equipe de asseguarção agirão no interesse público;
- políticas e procedimentos para implementar e monitorar controle de qualidade de trabalhos;
- políticas documentadas referentes à necessidade de identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, avaliar a importância dessas ameaças e aplicar salvaguardas para eliminar ou reduzi-las a um nível aceitável ou, quando as salvaguardas apropriadas não estiverem disponíveis ou não puderem ser aplicadas, terminar ou declinar o respectivo trabalho;
- políticas e procedimentos internos documentados que requerem o cumprimento dos princípios éticos;
- políticas e procedimentos que permitem a identificação de interesses ou relacionamentos entre a firma ou membros das equipes de trabalho e clientes;
- políticas e procedimentos para monitorar e, se necessário, administrar a independência profissional se houver dependência econômica em relação a um cliente;

- utilização de sócios e equipes de trabalho diferentes de níveis hierárquicos separados para a prestação de serviços que não forem de asseguarção para um cliente de asseguarção;
- políticas e procedimentos para proibir pessoas que não são membros da equipe de trabalho de influenciarem inapropriadamente o resultado do trabalho;
- comunicação tempestiva das políticas e procedimentos da firma, incluindo suas mudanças, a todos os sócios e a equipe profissional, e o treinamento e a educação adequados dessas políticas e procedimentos;
- indicação de membro da alta administração para ser responsável pela supervisão do funcionamento adequado do sistema de controle de qualidade da firma;
- informar os sócios e a equipe profissional dos clientes de asseguarção e entidades relacionadas em relação à independência requerida;
- mecanismo disciplinar para promover o cumprimento das políticas e procedimentos;
- políticas e procedimentos editados para encorajar e autorizar o pessoal a comunicar aos níveis superiores, dentro da firma, qualquer assunto relacionado com o descumprimento dos princípios éticos.

200.13 Exemplos de salvaguardas específicas do trabalho incluem:

- revisão do trabalho executado, realizada por outro contador externo que não estava envolvido com o serviço que não é de asseguarção, ou de outra forma obter assessoria conforme necessário;
- revisão por outro contador externo, que não foi membro da equipe de asseguarção, do trabalho executado ou de outra forma obter assessoria conforme necessário;
- consulta de terceiro independente, como comitê de conselheiros independentes, órgão regulador profissional ou outro contador externo;
- discussão de assuntos éticos com os responsáveis pela governança do cliente;
- divulgação para os responsáveis pela governança do cliente da natureza dos serviços prestados e da extensão dos honorários cobrados;
- envolvimento de outra firma para executar ou refazer parte do trabalho;
- rotação do pessoal sênior da equipe de asseguarção.

200.14 Dependendo da natureza do trabalho, o contador externo também pode confiar em salvaguardas que o cliente implementou. Entretanto, não é possível confiar somente nessas salvaguardas para reduzir as ameaças a um nível aceitável.

200.15 Exemplos de salvaguardas nos sistemas e procedimentos do cliente incluem:

- o cliente requer que outras pessoas, que não a administração, ratifiquem ou aprovelem a nomeação de contador para executar o trabalho;
- o cliente tem empregados qualificados com experiência e conhecimento para tomar decisões gerenciais;
- o cliente implementou procedimentos internos que permitam escolhas objetivas que autorizam trabalhos que não são de asseguração;
- o cliente tem estrutura de governança corporativa que prevê supervisão e comunicações adequadas referentes aos serviços da firma.

Seção 210 – Nomeação de profissionais

Aceitação do cliente

210.1 Antes de aceitar o relacionamento com novo cliente, o contador externo deve avaliar se a aceitação criaria quaisquer ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Podem ser criadas ameaças em potencial à integridade ou ao comportamento profissional em decorrência de, por exemplo, assuntos questionáveis associados ao cliente (seus proprietários, sua administração ou suas atividades).

210.2 Os assuntos do cliente que, se conhecidos, poderiam ameaçar o cumprimento dos princípios éticos incluem, por exemplo, o envolvimento do cliente em supostas atividades ilegais (como lavagem de dinheiro), desonestidade ou práticas questionáveis de apresentação de relatórios financeiros.

210.3 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável.

Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- obtenção de conhecimento e entendimento do cliente, seus proprietários e os responsáveis por sua governança e atividades comerciais; ou
- representação do cliente de que irá aperfeiçoar as práticas ou os controles de governança corporativa.

210.4 Quando não é possível reduzir as ameaças a um nível aceitável, o contador externo deve recusar-se a iniciar o relacionamento com o cliente.

210.5 Recomenda-se que o contador externo revise periodicamente as decisões de aceitação para trabalhos de clientes recorrentes.

Aceitação do trabalho

210.6 Os princípios éticos de competência profissional e devido zelo impõem ao contador externo a obrigação de prestar somente os serviços que ele tiver competência para executar. Antes de aceitar um trabalho de cliente específico, o contador externo deve avaliar se a aceitação criaria quaisquer ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Por exemplo, a ameaça de interesse próprio à competência profissional e ao devido zelo é criada se a equipe de trabalho não tem, ou não pode obter, as competências necessárias para executar adequadamente o trabalho.

210.7 O contador externo deve avaliar a importância de ameaças e aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- obtenção do entendimento apropriado da natureza do negócio do cliente, da complexidade de suas operações, dos requisitos específicos do trabalho e do objetivo, da natureza e do alcance do trabalho a ser executado;
- obtenção de conhecimento dos setores ou temas pertinentes;
- possuir ou obter experiência a respeito dos requisitos regulatórios ou em relação aos relatórios pertinentes;
- designação de pessoal em número suficiente com as competências necessárias;
- utilização de especialistas quando necessário;
- acordo para a execução do trabalho dentro de prazo realista;

- cumprimento de políticas e procedimentos de controle de qualidade projetados para fornecer segurança razoável de que trabalhos específicos são aceitos somente quando puderem ser executados adequadamente.

210.8 Quando o contador externo pretende confiar na recomendação ou no trabalho de especialista, o contador externo deve avaliar se essa confiança é aceitável. Os fatores a serem considerados incluem: inexistência de evidência que impactem na reputação, especialização, recursos disponíveis e normas profissionais e éticas aplicáveis. Essas informações podem ser obtidas da associação anterior com o especialista ou por consulta de outras pessoas, ainda que verbais.

Mudanças na nomeação profissional

210.9 O contador externo que é solicitado a substituir outro contador externo, ou que está considerando oferecer-se para um trabalho atualmente executado por outro contador, deve avaliar se há alguma razão, seja profissional ou de outra natureza, para não aceitar o trabalho, como circunstâncias que criam ameaças ao cumprimento dos princípios éticos que não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável pela aplicação de salvaguardas. Por exemplo, pode haver ameaça à competência profissional e ao devido zelo se o contador, nessas circunstâncias, aceita o trabalho antes de solicitar e avaliar os esclarecimentos pertinentes.

210.10 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças. Dependendo da natureza do trabalho, pode estabelecer comunicação direta com o contador externo atual para esclarecer os fatos e as circunstâncias relacionadas com a sua substituição para que possa decidir se seria apropriado aceitar o trabalho. Por exemplo, as razões aparentes para a mudança na nomeação podem não refletir completamente os fatos e podem indicar discordâncias com o contador externo atual que podem influenciar a decisão de aceitar a nomeação.

210.11 Devem ser aplicadas salvaguardas quando necessário para eliminar quaisquer ameaças ou para reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- ao responder às solicitações de apresentação de proposta, mencionar na proposta que, antes de aceitar o trabalho, poderá ser

solicitado esclarecimentos ao contador externo atual sobre eventuais razões profissionais ou outras razões pelas quais a nomeação não deve ser aceita;

- poder pedir ao contador externo atual que forneça informações conhecidas sobre quaisquer fatos ou circunstâncias que, no julgamento dele, o contador proposto precisa saber antes de decidir aceitar o trabalho; ou

- obter as informações necessárias de outras fontes.

Quando as ameaças não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o contador que pretende prestar serviços deve, a menos que esteja satisfeito sobre os fatos necessários por outros meios, declinar do trabalho.

210.12 O contador externo pode ser solicitado a assumir um trabalho, que é complementar ou adicional ao trabalho do contador externo atual. Essas circunstâncias podem criar ameaças à competência profissional e ao devido zelo resultantes, por exemplo, da falta de informações ou de informações incompletas. A importância de quaisquer ameaças deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Um exemplo dessa salvaguarda é notificar o contador externo atual sobre o trabalho proposto, o que daria ao contador atual a oportunidade de fornecer quaisquer informações pertinentes necessárias para a correta condução do trabalho.

210.13 O contador externo atual deve respeitar a confidencialidade. Se esse contador pode ou deve discutir os assuntos do cliente com o contador proposto depende da natureza do trabalho, e:

- (a) se foi obtida permissão do cliente para isso; ou

- (b) se houver exigências legais ou éticas.

As circunstâncias nas quais os contadores externos são ou podem ser solicitados a divulgar informações confidenciais ou nas quais essa divulgação pode ser considerada apropriada estão especificadas na Seção 140 da NBC PG 100.

210.14 O contador externo deve obter autorização por escrito do seu cliente, para iniciar a discussão com o contador externo atual. Uma vez obtida a permissão, o contador externo atual deve cumprir os regulamentos legais e outros regulamentos pertinentes que regem esses requisitos. Quando o contador externo atual fornece informações ao contador exter-

no proposto, elas devem ser fidedignas, exatas e verdadeiras. Se o contador externo proposto não conseguir comunicar-se com o contador externo atual, ele deve tomar as providências adequadas para obter informações sobre quaisquer possíveis ameaças por outros meios, tais como indagações a terceiros ou efetuar pesquisas do histórico da alta administração ou dos responsáveis pela governança do cliente.

Seção 220 – Conflitos de interesse

220.1 O contador externo pode defrontar-se com um conflito de interesse quando empreender um serviço profissional^(*). Um conflito de interesse cria uma ameaça à objetividade e pode ameaçar outros princípios éticos. Tais ameaças podem ser criadas quando:

- o contador fornece um serviço profissional relacionado a uma questão particular para dois ou mais clientes cujos interesses a respeito daquela questão estão em conflito; ou
- os interesses do contador a respeito de uma questão particular e os interesses do cliente para quem o contador fornece serviços profissionais relacionados à questão estão em conflito.

O contador externo não deve permitir que um conflito de interesses comprometa seu julgamento profissional ou de negócios.

Quando o serviço profissional é um serviço de asseguração, o cumprimento do princípio ético da objetividade também requer ser independente de clientes de asseguração de acordo com as NBCs PA 290 ou 291, conforme apropriado.

^(*) Serviço profissional é a atividade profissional realizada para clientes.

220.2 Exemplos de situações nas quais podem surgir conflitos de interesses incluem:

- prestação de serviço de consultoria para cliente que busca adquirir cliente de auditoria da firma, onde a firma obteve informação confidencial durante o curso da auditoria que pode ser relevante para a transação;
- assessoria simultânea para dois clientes que competem para adquirir a mesma empresa, onde a assessoria pode ser relevante para as posições competitivas das partes;
- prestação de serviços tanto para o vendedor quanto para o comprador em relação à mesma transação;

- avaliação de ativos para duas partes que estão em posições contrárias em relação aos ativos;
- representação para dois clientes a respeito da mesma questão que estão em disputa legal entre si, como durante um divórcio ou dissolução de parceria;
- emissão de relatório de asseguaração para licenciador sobre *royalties* devidos sob acordo de licença quando, ao mesmo tempo, assessora o licenciado na correção dos valores a serem pagos;
- assessoria a cliente para investir em negócio em que, por exemplo, o cônjuge do contador externo tem interesse financeiro;
- assessoria estratégica para cliente em sua posição competitiva ao mesmo tempo em que tem *joint venture* ou interesse similar com concorrente importante do cliente;
- assessoria a cliente na aquisição de negócio que a firma também está interessada em adquirir;
- assessoria a cliente na compra de produto ou serviço ao mesmo tempo em que possui acordo de *royalty* ou comissão com um dos potenciais vendedores daquele produto ou serviço.

220.3 Quando identificar e avaliar os interesses e relacionamentos que podem criar conflito de interesses e executar salvaguardas, quando necessário, para eliminar ou reduzir qualquer ameaça ao cumprimento de princípios éticos a um nível aceitável, o contador externo deve exercer julgamento profissional e levar em consideração se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso, provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que o cumprimento aos princípios éticos não está comprometido.

220.4 Ao abordar conflitos de interesse, incluindo divulgar ou compartilhar informações dentro da firma ou rede e buscar orientação de terceiros, o contador externo deve permanecer alerta ao princípio ético da confidencialidade.

220.5 Se a ameaça criada por conflito de interesse não está em nível aceitável, o contador externo deve aplicar salvaguardas para eliminá-la ou reduzi-la a um nível aceitável. Se as salvaguardas não podem reduzir a ameaça a um nível aceitável, o contador externo deve declinar da execução, ou deve descontinuar os serviços profissionais que resultariam em conflito de interesse; ou deve encerrar relaciona-

mentos relevantes ou se desfazer de interesses pertinentes para eliminar ou reduzir a ameaça a um nível aceitável.

220.6 Antes de aceitar trabalho ou relação de negócios com novo cliente, o contador externo deve tomar medidas razoáveis para identificar circunstâncias que possam criar conflitos de interesse, incluindo a identificação:

- da natureza de interesses relevantes e relacionamentos entre as partes envolvidas; e
- da natureza do serviço e suas implicações para partes relevantes.

A natureza dos serviços, os interesses relevantes e relacionamentos podem mudar ao longo do curso do trabalho. Isto é particularmente verdadeiro quando o contador é requisitado para conduzir uma disputa em uma situação que pode se tornar litigiosa, mesmo que as partes com as quais o contador se compromete podem não estar inicialmente envolvidas em disputa. O contador externo deve permanecer alerta para tais mudanças com o propósito de identificar circunstâncias que possam criar conflito de interesse.

220.7 Para o propósito de identificar interesses e relacionamentos que possam criar conflito de interesse, ter um processo eficaz de identificação de conflitos ajuda o contador externo a identificar reais ou potenciais conflitos de interesse antes de determinar se aceita o trabalho e ao longo do trabalho. Isso inclui questões identificadas por partes externas, por exemplo, clientes e potenciais clientes. Quanto mais cedo um conflito potencial é identificado, maior a probabilidade de o contador ser capaz de executar salvaguardas, quando necessário, para eliminar a ameaça à objetividade e quaisquer ameaças à obediência de outros princípios éticos, ou reduzi-las a níveis aceitáveis. O processo para identificar reais ou potenciais conflitos de interesse depende de fatores tais como:

- a natureza dos serviços profissionais prestados;
- o tamanho da firma;
- o tamanho e a natureza da base de clientes;
- a estrutura da firma, por exemplo, o número e a localização geográfica dos escritórios.

220.8 Se a firma é parte de uma firma em rede, a identificação de conflitos deve incluir quaisquer conflitos de interesse que o contador externo tenha motivos para acreditar que existam ou possam advir graças aos interesses e relacionamentos da firma em rede. Medidas razoáveis para identificar tais interesses e relacionamentos envolvendo a firma em rede dependem de fatores como a natureza dos serviços profissionais prestados, os clientes servidos pela rede e a localização geográfica de todas as partes relevantes.

220.9 Se um conflito de interesse é identificado, o contador externo deve avaliar:

- a importância de interesses ou relacionamentos relevantes; e
- a importância das ameaças criadas pela execução de serviços profissionais. Em geral, quanto mais direta a conexão entre o serviço profissional e a questão sobre a qual os interesses das partes estão em conflito, mais significativa será a ameaça à objetividade e à obediência aos outros princípios éticos.

220.10 O contador externo deve aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças à obediência aos princípios éticos criadas pelo conflito de interesse, ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos de salvaguardas incluem:

- implementar mecanismos para prevenir divulgação não autorizada de informações confidenciais na prestação de serviços profissionais relacionados a uma questão particular para dois ou mais clientes cujos interesses a respeito daquela questão estejam em conflito. Isso pode incluir:

- usar equipes de trabalho separadas com políticas claras e procedimentos sobre manutenção de confidencialidade;
- criar áreas separadas para funções especializadas dentro da firma, o que pode agir como barreira para a passagem de informação confidencial de cliente de uma área para outra dentro da firma;
- estabelecer políticas e procedimentos para limitar o acesso a arquivos de clientes, o uso de acordos de confidencialidade assinados por empregados e parceiros da firma e/ou separação física e eletrônica de informação confidencial;

- revisão regular da execução das salvaguardas por profissional sênior que não esteja envolvido na prestação dos serviços;
- ter contador, que não esteja envolvido na prestação do serviço nem seja afetado de outra maneira pelo conflito, revisando o trabalho

efetuado para avaliar se os julgamentos e conclusões-chave são apropriados;

- consultar terceiros, como órgão profissional, assessoria jurídica ou outro contador.

220.11 Além disso, geralmente é necessário comunicar a natureza do conflito de interesse e as salvaguardas relacionadas, se houver, a clientes afetados pelo conflito e, quando as salvaguardas forem necessárias para reduzir a ameaça a um nível aceitável, obter consentimento para executar os serviços profissionais. Comunicação e consentimento podem tomar formas diferentes, por exemplo:

- comunicação aos clientes de circunstâncias onde o contador, de acordo com a prática comercial comum, não presta serviços com exclusividade para um cliente (por exemplo, em serviço específico de setor específico de mercado) para que estes forneçam o seu consentimento. Esta comunicação pode, por exemplo, ser incluída nos termos e condições profissionais contidos na carta de contratação dos trabalhos;

- comunicação específica para clientes afetados pelas circunstâncias do conflito em particular, incluindo uma apresentação detalhada da situação e explicação abrangente de quaisquer salvaguardas planejadas e riscos envolvidos, suficiente para permitir que o cliente tome uma decisão consciente a respeito da questão e forneça o seu consentimento explícito;

- em certas circunstâncias, o consentimento pode ser implícito pela conduta do cliente, onde o contador tem evidências suficientes para concluir que os clientes conhecem a circunstância desde o início e aceitaram o conflito de interesse sem levantarem objeção à existência do conflito.

O contador externo deve determinar se a natureza e importância do conflito de interesses é tal que comunicação específica e consentimento explícito são necessários. Para este propósito, o contador deve exercer julgamento profissional ao pesar o resultado da avaliação das circunstâncias que criam conflito de interesses, incluindo as partes que podem ser afetadas, a natureza das questões que podem surgir e o potencial para aquela questão em particular se desenvolver de maneira inesperada.

220.12 Onde o contador externo tiver solicitado consentimento explícito de cliente e esse consentimento tiver sido recusado pelo cliente, o contador deve declinar do trabalho ou deve descontinuar serviços profissionais que resultariam em conflito de interesse; ou deve encerrar relacionamentos relevantes para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável, de modo que o consentimento possa ser obtido, após aplicar quaisquer salvaguardas adicionais, se necessário.

220.13 Quando a comunicação é verbal, ou o consentimento é verbal ou implícito, o contador externo é encorajado a documentar a natureza das circunstâncias que dão origem aos conflitos de interesse, as salvaguardas aplicadas para reduzir as ameaças a um nível aceitável e o consentimento obtido.

220.14 Em certas circunstâncias, a comunicação específica com o propósito de obter consentimento explícito resultaria em quebra de confidencialidade. Exemplos de tais circunstâncias podem incluir:

- assessorar um cliente em conexão com uma aquisição hostil de outro cliente da firma;
- conduzir uma investigação forense para um cliente em conexão com um ato sob suspeita de fraude onde a firma tem informação confidencial obtida por meio da execução de serviços profissionais para outro cliente que pode estar envolvido na fraude.

A firma não deve aceitar ou continuar o trabalho sob tais circunstâncias a não ser que as seguintes condições sejam atingidas:

- a firma não atua no papel de defensor para um cliente onde isto requiera que a firma assuma uma posição adversária contra o outro cliente a respeito da mesma questão;
- mecanismos específicos estão em vigor para prevenir divulgação de informação confidencial entre as equipes de trabalho servindo dois clientes; e
- a firma está convencida de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso, provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicos do momento, que é apropriado para a firma aceitar ou continuar o trabalho porque uma restrição na habilidade da firma de prestar o serviço produziria um resultado adverso desproporcional para os clientes e outros terceiros pertinentes.

O contador externo deve documentar a natureza das circunstâncias, incluindo o papel que o contador deve empreender, os mecanis-

mos específicos em vigor para prevenir divulgação de informação entre as equipes de trabalho que servem aos dois clientes e a justificativa para a conclusão de que é adequado aceitar o trabalho.

Seção 230 – Segunda opinião

230.1 Situações em que o contador externo é solicitado a fornecer uma segunda opinião sobre a aplicação de normas ou princípios contábeis, de auditoria, de apresentação de relatórios ou outros a circunstâncias ou transações específicas por ou em nome de empresa ou entidade que não é cliente existente podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Por exemplo, pode haver ameaça à competência profissional e ao devido zelo em circunstâncias em que a segunda opinião não for baseada no mesmo conjunto de fatos disponibilizados ao contador externo que forneceu a primeira opinião ou for baseada em evidência inadequada. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem das circunstâncias da solicitação e de todos os outros fatos e premissas disponíveis relevantes para a emissão de julgamento profissional.

230.2 Quando solicitado a fornecer essa segunda opinião, o contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem solicitar permissão ao cliente de contatar o contador externo que forneceu a primeira opinião, descrevendo nas comunicações com o cliente as limitações de qualquer opinião, e fornecendo cópia da opinião ao contador externo que forneceu a primeira opinião.

230.3 Se a empresa ou a entidade que está solicitando a opinião não permitir a comunicação com o contador externo que forneceu a primeira opinião, o contador externo não deve fornecer a opinião solicitada.

Seção 240 – Honorários e outros tipos de remuneração

240.1 Ao entrar em negociação sobre serviços profissionais, o contador externo pode cotar qual honorário é considerado adequado. O fato de que um contador pode cotar um honorário mais baixo do que outro não é propriamente antiético. Contudo, pode haver ameaças ao cumpri-

mento dos princípios éticos decorrentes do nível de honorários cotados. Por exemplo, uma ameaça de interesse próprio à competência profissional e ao devido zelo é criada se os honorários cotados forem tão baixos que possa ser difícil executar o trabalho de acordo com as normas profissionais e técnicas aplicáveis pelo referido preço.

240.2 A existência e a importância de quaisquer ameaças criadas dependem de fatores como o nível de honorários cotados e os serviços aos quais os honorários são aplicáveis. A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- informar o cliente sobre os termos do trabalho e, especificamente, sobre a base em que os honorários são cobrados e quais serviços são cobertos pelos honorários cotados;
- definir tempo apropriado e pessoal qualificado para a tarefa.

240.3 Honorários contingentes são amplamente utilizados para certos tipos de trabalhos que não são de asseguarção (ver NBCs PA 290 e 291). Entretanto, eles podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos em determinadas circunstâncias. Eles podem criar ameaça de interesse próprio à objetividade. A existência e a importância dessas ameaças dependem de fatores que incluem:

- a natureza do trabalho;
- o intervalo de honorários possíveis;
- a base para determinação dos honorários;
- se o resultado da transação será revisado por terceiro independente.

240.4 A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- contrato antecipado por escrito com o cliente sobre a base de remuneração;
- divulgação para os usuários previstos sobre o trabalho executado pelo contador externo e sobre a base de remuneração;
- políticas e procedimentos de controle de qualidade;
- revisão do trabalho executado pelo contador externo por terceiro independente.

240.5 Em determinadas circunstâncias, o contador externo pode receber honorários ou comissão pela indicação de cliente. Por exemplo, quando o contador externo não prestar o serviço específico solicitado, ele pode receber honorários por indicar o seu cliente a outro contador externo ou a outro especialista. O contador externo pode receber comissão de terceiro (por exemplo, fornecedor de *software*) em relação à venda de produtos ou serviços a um cliente. A aceitação desses honorários ou dessas comissões por indicação cria ameaça de interesse próprio à objetividade e à competência profissional e ao devido zelo.

240.6 O contador externo que pretende prestar serviços também pode oferecer honorários por conta da indicação de cliente quando, por exemplo, o cliente continuar sendo cliente de outro contador externo, mas necessitar de serviços de especialistas não oferecidos pelo atual contador. O pagamento desses honorários por indicação também cria ameaça de interesse próprio à objetividade e à competência profissional e ao devido zelo.

240.7 A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- comunicar o cliente de quaisquer acordos de pagamento de honorários por indicação a outro contador pelo trabalho indicado;
- comunicar o cliente de quaisquer acordos de recebimento de honorários por indicação por encaminhar o cliente a outro contador externo;
- obter concordância antecipada do cliente para acordos de comissão em relação à venda de produtos ou serviços ao cliente por terceiro.

240.8 O contador externo pode comprar toda ou parte de outra firma com base em pagamentos que serão feitos aos proprietários anteriores da firma ou a seus herdeiros ou espólios. Esses pagamentos não são considerados comissões ou honorários por indicação para fins dos itens 240.5 a 240.7.

Seção 250 – Divulgação comercial de serviços profissionais

250.1 Quando o contador externo procurar novo trabalho por meio de propaganda ou outras formas de *marketing*, pode haver ameaça ao cumprimento dos princípios éticos. Por exemplo, ameaça de

interesse próprio ao cumprimento do princípio de comportamento profissional é criada se os serviços, as realizações ou os produtos forem promovidos de forma inconsistente com esse princípio.

250.2 O contador externo não deve desprestigiar a profissão ao fazer o *marketing* dos serviços profissionais. Os contadores externos devem ser honestos e verdadeiros e não:

(a) fazer declarações exageradas sobre os serviços oferecidos, as qualificações que têm ou a experiência obtida; ou

(b) fazer referências depreciativas ou comparações infundadas com o trabalho de outro profissional.

Se o contador externo estiver em dúvida sobre se uma forma proposta de propaganda ou *marketing* é, ou não, apropriada, o contador externo deve consultar o Conselho Regional de Contabilidade, a que estiver jurisdicionado.

Seção 260 – Presentes e afins

260.1 O cliente pode oferecer presentes e afins ao contador externo, ou a familiar imediato ou próximo. Essa oferta pode criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Por exemplo, pode ser criada ameaça de interesse próprio ou ameaça de familiaridade à objetividade se o presente de cliente for aceito pelo contador externo. Pode surgir ameaça de intimidação à objetividade como resultado da possibilidade de essas ofertas serem divulgadas.

260.2 A existência e a importância de qualquer ameaça dependem da natureza, do valor e da intenção da oferta. Quando presentes ou afins forem oferecidos de forma que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, consideraria serem insignificantes ou sem importância, o contador externo pode concluir que a oferta está sendo feita no curso normal do negócio sem a intenção específica de influenciar a tomada de decisões ou obter informações. Nesses casos, o contador externo pode geralmente concluir que não há nenhuma ameaça significativa ao cumprimento dos princípios éticos.

260.3 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Quando as ameaças não podem ser

eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o contador externo não deve aceitar essa oferta.

Seção 270 – Custódia de ativos de clientes

270.1 O contador externo não deve assumir a custódia de numerais ou outros ativos de clientes a menos que permitido por lei e, em caso positivo, de acordo com quaisquer obrigações legais adicionais impostas ao contador externo que detém esses ativos.

270.2 A detenção de ativos do cliente cria ameaças ao cumprimento dos princípios éticos; por exemplo, há ameaça de interesse próprio ao comportamento profissional e possivelmente ameaça de interesse próprio à objetividade decorrente da detenção de ativos do cliente. Portanto, o contador externo, para quem é confiado dinheiro (ou outros ativos) que pertence a outros, deve:

(a) manter esses ativos separadamente de ativos pessoais ou da firma;

(b) usar esses ativos somente com a finalidade para a qual forem destinados;

(c) estar pronto a qualquer tempo para prestar contas sobre esses ativos e sobre qualquer receita, dividendos ou ganhos gerados a quaisquer pessoas com direito a essa prestação de contas; e

(d) cumprir todas as leis e os regulamentos relevantes para a detenção e contabilização desses ativos.

270.3 Como parte dos procedimentos de aceitação de cliente e de trabalho para serviços que podem envolver a detenção de ativos de clientes, o contador externo deve fazer indagações apropriadas sobre a origem desses ativos e considerar as obrigações legais e regulatórias. Por exemplo, se os ativos fossem derivados de atividades ilegais, como lavagem de dinheiro, seria criada ameaça ao cumprimento dos princípios éticos. Nessas situações, o contador externo pode considerar buscar assessoria jurídica.

Seção 280 – Objetividade em todos os serviços

280.1 O contador externo deve avaliar ao prestar qualquer serviço profissional se existem ameaças ao cumprimento do princípio ético de objetividade resultante de interesses em cliente ou seus conselheiros,

diretores ou empregados, ou de relacionamentos com eles. Por exemplo, ameaça de familiaridade ao princípio de objetividade pode ser criada por relacionamento familiar ou pessoal ou comercial próximo.

280.2 O contador externo que prestar serviço de asseguarção deve ser independente do cliente de asseguarção. É necessária independência de pensamento e na aparência para permitir que o contador externo expresse sua conclusão e seja reconhecido por expressá-la de forma imparcial, sem conflito de interesse ou influência indevida de outros. As NBCs PA 290 e 291 fornecem orientação específica sobre requisitos de independência para contadores que atuam na prática da auditoria independente na execução de trabalhos de asseguarção.

280.3 A existência de ameaças de objetividade na prestação de qualquer serviço profissional depende das circunstâncias específicas do trabalho e da natureza do trabalho que o contador externo está executando.

280.4 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirar-se da equipe de trabalho;
- procedimentos de supervisão;
- término da relação financeira ou comercial que está gerando a ameaça;
- discussão do assunto com níveis superiores da administração na firma;
- discussão do assunto com os responsáveis pela governança do cliente.

Se as salvaguardas não puderem eliminar ou reduzir a ameaça a um nível aceitável, o contador externo deve recusar ou rescindir o respectivo contrato de trabalho.

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 24 de janeiro de 2014.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 25-03-2014.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC PG 300, de 24 de janeiro de 2014 ⁽¹⁾

Dispõe sobre a NBC PG 300 – Contadores Empregados (Contadores Internos).

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que a IFAC autorizou, no Brasil, a tradução e a publicação de suas normas pelo CFC e IBRACON, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-46, alterado pela Lei n.º 12.249-10, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com as Seções 300, 310, 320, 330, 340 e 350 da Parte C do Código de Ética da IFAC:

NBC PG 300 – CONTADORES EMPREGADOS (CONTADORES INTERNOS)

Esta Norma tem por base as Seções 300, 310, 320, 330, 340 e 350 da Parte C do Código de Ética da IFAC.

Sumário	Item
Seção 300 – Introdução	300.1 – 300.15
Seção 310 – Conflitos de interesse	310.1 – 310.11
Seção 320 – Elaboração e comunicação de informações	320.1 – 320.7
Seção 330 – Atuação com competência suficiente	330.1 – 330.4
Seção 340 – Interesses financeiros, remuneração e incentivos associados aos relatórios financeiros e tomada de decisão	340.1 – 340.4
Seção 350 – Induzimentos	350.1 – 350.8

Seção 300 – Introdução

300.1 Esta Norma descreve como a estrutura conceitual contida na NBC PG 100 se aplica a determinadas situações para contadores que são empregados ou contratados (contadores internos). Esta Norma não descreve todas as circunstâncias e relacionamentos que podem ser

encontradas pelo contador interno que criam ou podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Portanto, o contador interno deve ficar atento a essas circunstâncias e relacionamentos. Esta Norma se aplica também aos Técnicos em Contabilidade.

Contador interno é o contador empregado ou contratado na função executiva (elaboração da contabilidade da entidade) ou não executiva, em áreas como comércio, indústria, serviços, setor público, educação, setor sem fins lucrativos, órgãos reguladores ou órgãos profissionais, ou contador contratado por essas entidades.

300.2 Investidores, credores, empregadores e outros setores da comunidade, bem como governos e o público em geral, todos podem confiar no trabalho do contador interno. O contador interno pode ser o único responsável ou responsável em conjunto pela elaboração e divulgação de informações financeiras e outras informações, nas quais tanto as organizações contratantes quanto terceiros podem confiar. Eles podem ser responsáveis, também, por proporcionar uma administração financeira eficaz e consultoria competente sobre diversos assuntos relacionados com negócios.

300.3 O contador interno pode ser empregado assalariado, sócio, conselheiro (executivo ou não executivo), sócio-diretor, voluntário ou alguém que trabalha para uma ou mais organizações contratantes. A forma legal do relacionamento com a organização empregadora, se houver, não tem qualquer relação com as responsabilidades éticas do contador.

300.4 O contador interno tem a responsabilidade de apoiar os objetivos legítimos da organização que o contratou. Esta Norma não tem o intuito de impedir o contador interno de cumprir adequadamente sua responsabilidade, mas trata de circunstâncias em que o cumprimento dos princípios éticos pode estar comprometido.

300.5 O contador interno pode ocupar alto cargo dentro da organização. Quanto mais alto o cargo, maior a capacidade e a oportunidade de influenciar eventos, práticas e atitudes. Espera-se, portanto, que o contador incentive uma cultura baseada na ética na organização empregadora que enfatize a importância que a alta administração deposita no comportamento ético.

300.6 O contador interno não deve envolver-se em qualquer negócio, ocupação ou atividade que prejudique ou possa prejudicar a integridade, a objetividade ou a boa reputação da profissão, sendo conseqüentemente incompatível com os princípios éticos.

300.7 O cumprimento dos princípios éticos pode potencialmente ser ameaçado por ampla gama de circunstâncias e relacionamentos. As ameaças se enquadram em uma ou mais das categorias a seguir:

- (a) interesse próprio;
- (b) autorrevisão;
- (c) defesa de interesse da organização empregadora;
- (d) familiaridade; e
- (e) intimidação.

Essas ameaças são discutidas adicionalmente na NBC PG 100.

300.8 Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças de interesse próprio para o contador interno incluem:

- deter interesse financeiro na organização empregadora ou receber empréstimo ou garantia da organização empregadora;
- participar de acordos de remuneração de incentivos oferecidos pela organização empregadora;
- uso pessoal inadequado de bens corporativos;
- preocupação com a manutenção do emprego ou do contrato de prestação de serviços;
- pressão comercial externa à organização empregadora.

300.9 Um exemplo de circunstância que cria ameaça de autorrevisão para o contador interno é definir o tratamento contábil apropriado para uma combinação de negócios após conduzir o estudo de viabilidade que fundamentou a decisão de aquisição.

300.10 Ao apoiar as metas e os objetivos legítimos de suas organizações contratantes, os contadores internos podem promover a posição da organização, desde que quaisquer declarações feitas não sejam falsas nem enganosas. Essas ações geralmente não criariam ameaça de defesa de interesse da organização empregadora.

300.11 Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças de familiaridade para o contador interno incluem:

- ser responsável pelos relatórios financeiros da organização empregadora quando familiar imediato ou próximo contratado pela entidade tomar decisões que afetam os relatórios financeiros da entidade;
- longa associação com contatos de negócios que influenciam decisões de negócios; e
- aceitar presente ou tratamento preferencial, a menos que o valor seja insignificante e sem importância.

300.12 Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças de intimidação para o contador interno incluem:

- ameaça de demissão ou substituição do contador interno ou familiar próximo ou imediato por desacordo sobre a aplicação de princípio contábil ou sobre a maneira que as informações financeiras devem ser divulgadas;
- pessoa influente que tenta influenciar o processo de tomada de decisão, por exemplo, com relação à concessão de contratos ou à aplicação de princípio contábil.

300.13 Salvaguardas que podem eliminar ou reduzir ameaças a um nível aceitável se enquadram em duas categorias:

- (a) salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento; e
- (b) salvaguardas no ambiente de trabalho.

Exemplos de salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento estão detalhados no item 100.14 da NBC PG 100.

300.14 Salvaguardas no ambiente de trabalho incluem:

- sistemas de supervisão corporativa ou outra estrutura de supervisão da organização empregadora;
- programas de ética e conduta da organização empregadora;
- procedimentos de recrutamento na organização empregadora que enfatizam a importância de utilizar pessoal competente altamente qualificado;
- sólidos controles internos;
- processos disciplinares apropriados;
- liderança que enfatiza a importância do comportamento ético e a expectativa de que os empregados atuarão de maneira ética;
- políticas e procedimentos para implementar e monitorar a qualidade do desempenho dos empregados;

- comunicação tempestiva das políticas e procedimentos da organização empregadora, incluindo quaisquer mudanças, a todos os empregados e treinamento e educação adequados dessas políticas e procedimentos;
- políticas e procedimentos para autorizar e encorajar os empregados para comunicar aos níveis superiores dentro da organização empregadora quaisquer assuntos éticos que lhes dizem respeito sem medo de represália; e
- consulta a outro contador competente.

300.15 Quando o contador interno acreditar que o comportamento ou ações antiéticas de outros continuarão ocorrendo dentro da organização empregadora, o contador interno pode procurar assessoria jurídica. Em situações extremas em que todas as salvaguardas disponíveis forem esgotadas e não seja possível reduzir a ameaça a um nível aceitável, o contador interno pode concluir que é apropriado desligar-se da organização empregadora.

Seção 310 – Conflitos de interesse

310.1 O contador interno pode defrontar-se com um conflito de interesse quando empreender uma atividade profissional. Um conflito de interesse cria uma ameaça à objetividade e pode ameaçar outros princípios éticos. Tais ameaças podem ser criadas quando:

- o contador realiza uma atividade profissional relacionada a uma questão em particular para duas ou mais partes cujos interesses a respeito daquela questão estão em conflito; ou
- os interesses do contador a respeito da questão em particular e os interesses da parte para quem o contador realiza atividades profissionais relacionadas à questão estão em conflito.

Uma parte pode incluir organização empregadora, vendedor, cliente, credor, acionista ou outra parte.

O contador não deve permitir que um conflito de interesse comprometa seu julgamento profissional ou de negócio.

310.2 Exemplos de situações em que conflitos de interesses podem surgir incluem:

- atuar na posição de gerência ou governança para duas organizações empregadoras e adquirir informação confidencial de organiza-

ção empregadora que poderia ser usada pelo contador para vantagem ou desvantagem de outra organização empregadora;

- exercer atividade profissional para cada uma de duas partes em uma sociedade empregando o contador para ajudá-las a dissolver a sociedade;

- preparar informação financeira para certos membros da administração da entidade que emprega o contador que estejam buscando empreender a aquisição da firma;

- ser responsável por selecionar fornecedor para a organização empregadora do contador quando parente imediato do contador puder se beneficiar financeiramente da transação;

- atuar na governança de organização empregadora que está aprovando certos investimentos para a companhia onde esses investimentos específicos aumentarão o valor da carteira pessoal de investimento do contador ou parente direto.

310.3 Quando identificar e avaliar interesses e relacionamentos que podem gerar conflito de interesse, e implementar salvaguardas, quando necessário, para eliminar ou reduzir qualquer ameaça ao cumprimento dos princípios éticos a um nível aceitável, o contador interno deve exercer seu julgamento profissional e estar alerta a todos os interesses e relacionamentos que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso, provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas no momento, que poderia comprometer os princípios éticos.

310.4 Ao abordar um conflito de interesse, o contador interno é encorajado a buscar orientação dentro da organização empregadora ou de outros, tais como órgão profissional, assessoria jurídica ou outro contador. Quando fizer divulgações ou compartilhar informações dentro da organização empregadora, o contador deve se manter alerta ao princípio ético da confidencialidade.

310.5 Se a ameaça criada por conflito de interesse não está em nível aceitável, o contador interno deve aplicar salvaguardas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Se as salvaguardas não puderem reduzir a ameaça a um nível aceitável, o contador deve declinar de executar ou descontinuar a atividade profissional que resultaria em conflito de interesse; ou deve encerrar os relacionamentos

relevantes ou desfazer-se de interesses pertinentes para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

310.6 Ao identificar se um conflito de interesse existe ou pode ser criado, o contador interno deve tomar medidas razoáveis para determinar:

- a natureza dos relacionamentos e interesses relevantes entre as partes envolvidas; e
- a natureza da atividade e sua implicação para partes relevantes.

A natureza das atividades e os interesses e as relações relevantes podem mudar ao longo do tempo. O contador deve permanecer alerta a tais mudanças com o propósito de identificar circunstâncias que possam gerar conflito de interesse.

310.7 Se o conflito de interesse é identificado, o contador interno deve avaliar:

- a importância de relacionamentos e interesses relevantes; e
- a importância das ameaças geradas ao empreender a atividade ou atividades profissionais. Em geral, quanto mais direta a conexão entre a atividade profissional e a questão nas quais as partes interessadas estão em conflito, mais significativa será a ameaça à objetividade e à obediência aos demais princípios éticos.

310.8 O contador interno deve aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar ameaças à observância dos princípios éticos criadas pelo conflito de interesse, ou reduzi-las a um nível aceitável. Dependendo das circunstâncias que geram o conflito de interesse, a aplicação de uma ou mais das seguintes salvaguardas pode ser apropriada:

- reestruturar ou segregar certas responsabilidades e deveres;
- obter supervisão adequada, por exemplo, agindo sob a supervisão de diretor executivo ou não;
- retirar-se do processo de decisão relacionado à matéria que gera o conflito de interesse;
- consultar terceiros, tais como órgão profissional, assessoria jurídica ou outro contador.

310.9 Além disso, geralmente é necessário comunicar a natureza do conflito às partes pertinentes, incluindo aos níveis apropriados dentro da organização empregadora e, quando salvaguardas forem aplicadas para reduzir a ameaça a um nível aceitável, obter seu consentimento para o contador interno. Em certas circunstâncias, o consentimento pode ser implícito pela conduta de terceiro, onde o contador tem evidência suficiente para concluir que as partes conhecem as circunstâncias desde o início e aceitaram o conflito de interesse sem levantarem objeção à existência do conflito.

310.10 Quando a comunicação é verbal, ou o consentimento é verbal ou implícito, o contador interno é encorajado a documentar a natureza das circunstâncias que geram o conflito de interesse, as salvaguardas aplicadas para reduzir as ameaças a um nível aceitável e o consentimento obtido.

310.11 O contador interno pode encontrar outras ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Isto pode ocorrer, por exemplo, quando preparar ou reportar informação financeira, como resultado de pressão indevida de outros dentro da organização empregadora ou relacionamentos financeiros, de negócios ou pessoais que parentes próximos ou diretos do contador têm com a organização empregadora. Orientação para administrar tais ameaças está contida nas Seções 320 e 340.

Seção 320 – Elaboração e comunicação de informações

320.1 Os contadores internos estão frequentemente envolvidos na elaboração e comunicação de informações que podem ser divulgadas ou usadas por outras pessoas dentro ou fora da organização empregadora. Essas informações podem incluir informações financeiras ou administrativas, por exemplo, previsões e orçamentos, demonstrações contábeis, discussão e análise da administração, e carta de representação da administração fornecida aos auditores durante a auditoria das demonstrações contábeis da entidade. O contador interno deve elaborar ou apresentar essas informações adequadamente, de maneira honesta e de acordo com as normas técnicas e profissionais de modo que as informações sejam entendidas em seu contexto.

320.2 O contador interno com responsabilidade pela elaboração ou aprovação das demonstrações contábeis para fins gerais da organi-

zação empregadora deve estar seguro de que essas demonstrações contábeis estão apresentadas de acordo com as normas de contabilidade aplicáveis.

320.3 O contador interno deve tomar as providências adequadas para manter as informações pelas quais ele é responsável de forma que:

(a) descrevam claramente a verdadeira natureza das transações comerciais, dos ativos ou dos passivos;

(b) classifiquem e registrem as informações tempestiva e adequadamente; e

(c) representem os fatos de maneira precisa e completa em todos os aspectos relevantes.

320.4 Ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, por exemplo, ameaças de interesse próprio ou intimidação à integridade, objetividade ou competência profissional e devido zelo, são geradas quando o contador interno é pressionado (seja externamente ou pela possibilidade de ganho pessoal) a elaborar ou reportar informação de maneira enganosa ou associar-se a informações enganosas por meio de ações de outros.

320.5 A importância de tais ameaças depende de fatores tais como a fonte da pressão e a cultura corporativa dentro da organização empregadora. O contador interno deve estar alerta ao princípio da integridade, que impõe uma obrigação a todos os contadores de serem diretos e honestos em todas as relações profissionais e de negócios. Quando as ameaças surgem de acordos de remuneração e incentivo, a orientação na Seção 340 é pertinente.

320.6 A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas, quando necessário, para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Essas salvaguardas incluem consulta a superiores dentro da organização empregadora, com o comitê de auditoria ou com os responsáveis pela governança da organização ou com o órgão profissional pertinente.

320.7 Quando não for possível reduzir a ameaça a um nível aceitável, o contador interno deve recusar associar-se ou permanecer associado às informações que ele considera enganosas. O contador interno pode ter sido associado às informações enganosas sem saber.

Ao tomar conhecimento do fato, o contador interno deve tomar providências para desassociá-lo dessas informações. Ao avaliar se há exigência de comunicação das circunstâncias fora da organização, o contador interno pode procurar assessoria jurídica. Além disso, o contador interno pode considerar a possibilidade de demitir-se.

Seção 330 – Atuação com competência suficiente

330.1 O princípio ético de competência profissional e devido zelo requer que o contador interno somente assumam tarefas importantes para as quais o contador tem, ou pode obter, treinamento ou experiência específicos suficientes. O contador interno não deve enganar intencionalmente o contratante sobre o nível de especialização ou experiência que ele tem, nem deve deixar de buscar consultoria e assessoria de especialista quando necessário.

330.2 As circunstâncias que criam ameaça ao contador interno que executa as tarefas com o nível apropriado de competência profissional e o devido zelo incluem:

- tempo insuficiente para executar ou concluir adequadamente as tarefas pertinentes;
- informações incompletas, restritas ou inadequadas para executar as tarefas adequadamente;
- experiência, treinamento e/ou educação insuficientes; e
- recursos inadequados para a devida execução das tarefas.

330.3 A importância da ameaça depende de fatores como até que ponto o contador interno está trabalhando com outras pessoas, a experiência relativa no negócio e o nível de supervisão/revisão aplicada ao trabalho. A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas, quando necessário, para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- obter consultoria ou treinamento adicional;
- assegurar que haja tempo adequado disponível para executar as tarefas pertinentes;
- obter auxílio de alguém com a especialização necessária; e
- consultar, sempre que apropriado:
 - superiores dentro da organização empregadora;

- especialistas independentes; ou
- órgão profissional competente.

330.4 Quando as ameaças não puderem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável, o contador interno deve avaliar se deve recusar-se a executar as tarefas em questão. Se o contador interno avaliar que a recusa é apropriada, as devidas razões devem ser claramente informadas.

Seção 340 – Interesses financeiros, remuneração e incentivos associados aos relatórios financeiros e tomada de decisão

340.1 Os contadores internos podem ter interesses financeiros, incluindo aqueles provenientes de acordos de remuneração ou incentivos, ou podem estar a par de interesses financeiros de familiares imediatos ou próximos que, em determinadas circunstâncias, podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Por exemplo, podem ser criadas ameaças de interesse próprio à objetividade ou à confidencialidade pela existência de motivação e da oportunidade de manipular informações privilegiadas para obter ganhos financeiros. Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças de interesse próprio incluem situações em que o contador interno ou familiar imediato ou próximo:

- detiver interesse financeiro direto ou indireto na organização empregadora e o valor desse interesse financeiro poderia ser diretamente afetado por decisões tomadas pelo contador interno;
- for elegível a um bônus vinculado a lucros e o valor desse bônus poderia ser diretamente afetado por decisões tomadas pelo contador interno;
- detiver, direta ou indiretamente, direitos de bonificação diferidos ou opções de ações na organização empregadora e o valor delas poderia ser diretamente afetado por decisões tomadas pelo contador interno;
- participar de outra maneira de acordos de remuneração que fornecem incentivos para alcançar metas de desempenho ou apoiar esforços para maximizar o valor das ações da organização empregadora, por exemplo, por meio de participação em planos de incentivo de longo prazo que são ligados ao cumprimento de certas condições de desempenho.

340.2 Ameaças de interesse próprio geradas por acordos de remuneração ou incentivos podem ser agravadas por pressão de superiores ou colegas da organização empregadora que participam dos mesmos acordos. Por exemplo, tais acordos muitas vezes permitem que os participantes recebam ações da organização empregadora a pouco ou nenhum custo ao empregado, desde que certos critérios de desempenho sejam cumpridos. Em alguns casos, o valor das ações premiadas pode ser significativamente maior do que a base salarial do contador interno.

340.3 O contador interno não deve manipular informação ou usar informação confidencial para ganho pessoal ou para ganho financeiro de outros. Quanto mais sênior for a posição que o contador interno tem, maior a habilidade e a oportunidade de influenciar relatórios financeiros e tomadas de decisão, e maior a pressão que pode haver de superiores e colegas para manipular informação. Em tais situações, o contador interno deve estar particularmente alerta ao princípio de integridade, que impõe uma obrigação a todos os contadores de serem diretos e honestos em todas as relações profissionais e de negócios.

340.4 A importância de qualquer ameaça gerada por interesses financeiros deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas, quando necessário, para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Ao avaliar a importância de qualquer ameaça e, quando necessário, avaliar as salvaguardas apropriadas a serem aplicadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável, o contador interno deve avaliar a natureza do interesse financeiro. Isso inclui avaliar a importância do interesse financeiro. O que constitui interesse financeiro significativo dependerá de circunstâncias pessoais. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- políticas e procedimentos para o comitê independente da administração avaliar o nível ou a forma de remuneração da alta administração;
- comunicação de todos os interesses pertinentes, e de quaisquer planos de exercício de direitos ou de negociar ações pertinentes para os responsáveis pela governança da organização empregadora, de acordo com quaisquer políticas internas;
- consulta, quando adequada, com superiores dentro da organização empregadora;

- consulta, quando apropriada, com os responsáveis pela governança da organização empregadora ou com órgãos profissionais pertinentes;
- procedimentos de auditoria interna e externa; e
- educação atualizada sobre assuntos de ética e sobre restrições legais e outros regulamentos sobre possível utilização de informações privilegiadas.

Seção 350 – Induzimentos

Receber ofertas

350.1 O contador interno ou familiar imediato ou próximo pode receber oferta com o objetivo de induzimento. Os induzimentos podem assumir várias formas, incluindo presentes e afins, tratamento preferencial, e apelos impróprios à amizade ou à lealdade.

350.2 Ofertas com o objetivo de induzimento podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Quando o contador interno ou familiar imediato ou próximo receber oferta com o objetivo de induzimento, a situação deve ser avaliada. São criadas ameaças de interesse próprio à objetividade ou à confidencialidade quando se tentar, mediante induzimento, influenciar indevidamente as ações ou decisões, incentivar comportamento ilegal ou desonesto ou obter informações confidenciais. São criadas ameaças de intimidação à objetividade ou à confidencialidade quando esse induzimento for aceito e for seguido por ameaças de tornar pública a oferta e prejudicar a reputação do contador interno ou de familiar imediato ou próximo.

350.3 A existência e a importância de quaisquer ameaças dependem da natureza, do valor e da intenção da oferta. Se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso consideraria, ponderando todos os fatos e as circunstâncias específicas, que o induzimento é insignificante e não tem intenção de incentivar comportamento antiético, o contador interno pode concluir que a oferta é feita no curso normal do negócio e pode geralmente concluir que não há nenhuma ameaça significativa ao cumprimento dos princípios éticos.

350.4 A importância de quaisquer ameaças deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas, quando necessário, para eliminar as

ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Quando as ameaças não puderem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o contador interno não deve aceitar ser induzido. Considerando que as ameaças reais ou aparentes ao cumprimento dos princípios éticos não surgem simplesmente da aceitação do induzimento, mas, algumas vezes, simplesmente do fato de a oferta ter sido feita, devem ser adotadas salvaguardas adicionais. O contador interno deve avaliar quaisquer ameaças criadas por essas ofertas e avaliar se devem ser tomadas uma ou mais das seguintes medidas:

(a) informar imediatamente os níveis superiores da administração ou os responsáveis pela governança da organização empregadora quando essas ofertas forem feitas;

(b) informar terceiros sobre a oferta – por exemplo, órgão profissional ou empregador da pessoa que fez a oferta; entretanto, o contador interno pode procurar assessoria jurídica antes de tomar essa providência;

(c) avisar familiares imediatos ou próximos sobre ameaças e salvaguardas relevantes quando eles ocuparem cargos que, potencialmente, podem resultar em ofertas de incentivos, por exemplo, em decorrência de sua situação de contratação; e

(d) informar os níveis superiores da administração ou os responsáveis pela governança da organização empregadora quando familiares imediatos ou próximos forem contratados por concorrentes ou fornecedores em potencial dessa organização.

Fazer ofertas

350.5 O contador interno pode estar em situação em que se espera ou de outra forma se pressiona o contador a oferecer induzimentos para influenciar o julgamento ou o processo de tomada de decisão de pessoa ou organização ou para obter informações confidenciais.

350.6 Essa pressão pode vir de dentro da organização empregadora, por exemplo, de colega ou superior. Ela pode vir, também, de pessoa externa ou organização sugerindo ações ou decisões de negócios que sejam vantajosas para a organização empregadora, possivelmente influenciando o contador interno indevidamente.

350.7 O contador interno não deve oferecer induzimento para influenciar indevidamente o julgamento profissional de terceiro.

350.8 Quando a pressão para que seja oferecido induzimento antiético vem de dentro da organização empregadora, o contador interno deve seguir os princípios e a orientação referentes à solução de conflitos éticos especificados na NBC PG 100.

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 24 de janeiro de 2014.

José Martonio Alves Coelho – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 25-03-2014.

