

# **NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, 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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
<b>Prefácio</b>	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
<b>Capítulo 1 – Função, Autoridade e Alcance da Estrutura Conceitual</b>	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
<b>Capítulo 2 – Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público</b>	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
<b>Capítulo 3 – Características Qualitativas</b>	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
<b>Capítulo 4 – Entidade que Reporta a Informação Contábil</b>	4.1 – 4.11
Introdução	4.1 – 4.2
Características-chave de entidade que reporta a informação contábil	4.3 – 4.11
<b>Capítulo 5 – Elementos das Demonstrações Contábeis</b>	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
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
<b>Capítulo 6 – Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis</b>	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
<b>Capítulo 7 – Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis</b>	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
<b>Capítulo 8 – Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público</b>	8.1 – 8.64
Introdução	8.1 – 8.3
Apresentação	8.4 – 8.8
Seleção da informação	8.9 – 8.35
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
<b>Disposições Finais</b>	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 internacionais 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 proveem 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 contribuições 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 autorregularem e regularem 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 abrangentes 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 elaboração 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 proveem os recursos também requerem informações que sirvam de base para a tomada de decisão.
- 2.4 Consequentemente, 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 proveem 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 controle, agências de classificação de risco e, em alguns casos, entidades emprestadoras 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 proveem 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 proveem recursos voluntariamente, incluindo transação com contraprestação, tomam decisões sobre se proveem 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 proveem 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 governos, 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. Consequentemente, 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. Consequentemente, 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 comprehensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. Os RCPGs devem 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 comprehensíveis pelos usuários. A comprehensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta. A comparabilidade pode também aprimorar a comprehensibilidade.
- 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 comprehensão. Todos os esforços devem ser realizados para representar os fenômenos econômicos e de outra natureza incluídos nos RCPGs de maneira que seja comprehensível 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 encerramento 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:
- informações financeiras e não financeiras prospectivas anteriormente apresentadas para aquele exercício ou data do relatório;
  - 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 recalcular 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 transações 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 outra 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, consequentemente, 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. Consequentemente, 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 congênere; (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 “liquidado” 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 jurisdicionais 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, consequentemente, 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 entidade indica a terceiros, por meio de um padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou de declaração específica, que aceitará certas responsabilidades;
  - como resultado de tal indicação, a entidade cria uma expectativa válida da parte de terceiros de que cumprirá com essas responsabilidades; e
  - 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:
- da realização de promessa política, tal como compromisso eleitoral;
  - do anúncio de política; e
  - 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 para evitar a saída de recursos incluem:
- 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 outros 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 convalidada 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:
- custo histórico;
  - valor de mercado<sup>(\*)</sup>;
  - custo de reposição ou substituição;
  - preço líquido de venda;
  - valor em uso.

<sup>(\*)</sup> 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<sup>(\*)</sup>.

<sup>(\*)</sup> 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	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade

organizado)			
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 <sup>(*)</sup>	Não observável	Específica para a entidade

<sup>(\*)</sup> 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	Saída	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
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<sup>(\*)</sup>. 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<sup>(\*)</sup>. 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 foram 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:
- vários ativos são adquiridos em uma única transação;
  - os ativos são construídos pela própria entidade e os custos operacionais e outros gastos têm que ser atribuídos; e
  - 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:
- valor de mercado;
  - custo de reposição ou substituição;
  - preço líquido de venda; e
  - 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 entrada 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<sup>(\*)</sup> 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.

<sup>(\*)</sup> 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:

- no contexto do setor público, é, explicitamente, um valor de entrada que reflete o custo de reposição do potencial de serviços do ativo;
- inclui todos os custos que seriam, necessariamente, incorridos na reposição do potencial de serviços do ativo; e
- 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<sup>(\*)</sup>. 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.

<sup>(\*)</sup> 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 equivalente 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. Entretanto, 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 eficiente 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 comprehensibilidade 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 entidade satisfez os seus objetivos financeiros;
  - as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e o desempenho da entidade estão em conformidade com os orçamentos aprovados; e
  - 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:
- receita, despesa e fluxos de caixa relativos aos serviços; e
  - 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:
- informação sobre a sustentabilidade das finanças públicas da entidade;
  - discussão e análise das demonstrações contábeis; ou
  - 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 definição 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, consequentemente, 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 apareçam 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) *Coneção*: 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 comprehensibilidade 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 comprehensíveis;
- (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 demonstrações 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:
- 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;
  - 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
  - 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:
- o tipo e o número de demonstrações;
  - o detalhamento dos totais em subcategorias significativas;
  - o ordenamento e o agrupamento de itens expostos em cada demonstração;
  - a identificação de agregados (aditivos ou subtrativos); 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 comprehensíveis. A apresentação que identifica claramente as relações relevantes aprimora a extensão na qual o relatório:
- satisfaça os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;
  - alcance as características qualitativas.
- 8.63 Conectar informações relacionadas auxilia os usuários a encontrar informações importantes. Algumas informações são mais comprehensíveis 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.
- 2A. Ficam revogados, a partir de 1º de janeiro de 2017:
  - (a) a Resolução CFC n.º 750/1993, publicada no D.O.U., Seção 1, de 31.12.1993;
  - (b) a Resolução CFC n.º 1.111/2007, publicada no D.O.U., Seção 1, de 5.12.2007;
  - (c) a Resolução CFC n.º 1.128/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
  - (d) a Resolução CFC n.º 1.129/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
  - (e) a Resolução CFC n.º 1.130/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
  - (f) a Resolução CFC n.º 1.131/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
  - (g) a Resolução CFC nº 1.132/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
  - (h) os arts. 1º, 2º e 3º da Resolução CFC n.º 1.268/2009, publicada no D.O.U., Seção 1, de 21.12.2009;
  - (i) a Resolução CFC n.º 1.282/2010, publicada no D.O.U., Seção 1, de 2.6.2010;
  - (j) a Resolução CFC n.º 1.367/2011, publicada no D.O.U., Seção 1, de 29.11.2011;
  - (k) os arts. 1º e 2º da Resolução CFC n.º 1.437/2013, publicada no D.O.U., 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 D.O.U., Seção 1, de 31.10.2014.

Brasília, 23 de setembro de 2016.

**Contador José Martonio Alves Coelho**  
Presidente

# **NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 01, DE 21 DE OUTUBRO DE 2016**

*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 Non-Exchange Transactions*, editado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

## **NBC TSP 01 – RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
<b>Objetivo</b>	<b>1</b>
<b>Alcance</b>	<b>2 – 6</b>
<b>Definições</b>	<b>7 – 28</b>
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
<b>Análise da entrada de recursos de transação sem contraprestação</b>	<b>29</b>
<b>Reconhecimento do ativo</b>	<b>30 – 43</b>
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

<b>Reconhecimento da receita proveniente de transação sem contraprestação</b>	<b>44 – 47</b>
<b>Mensuração da receita proveniente de transação sem contraprestação</b>	<b>48 – 49</b>
<b>Obrigação presente reconhecida como passivo</b>	<b>50 – 58</b>
Obrigação presente	51 – 54
Condição sobre o ativo transferido	55 – 56
Mensuração de passivo no reconhecimento inicial	57 – 58
<b>Tributo</b>	<b>59 – 75</b>
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
<b>Transferência</b>	<b>76 – 105B</b>
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
<b>Divulgação</b>	<b>106 – 125</b>
<b>Vigência</b>	

## 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 induziram 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 satisfaría 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**

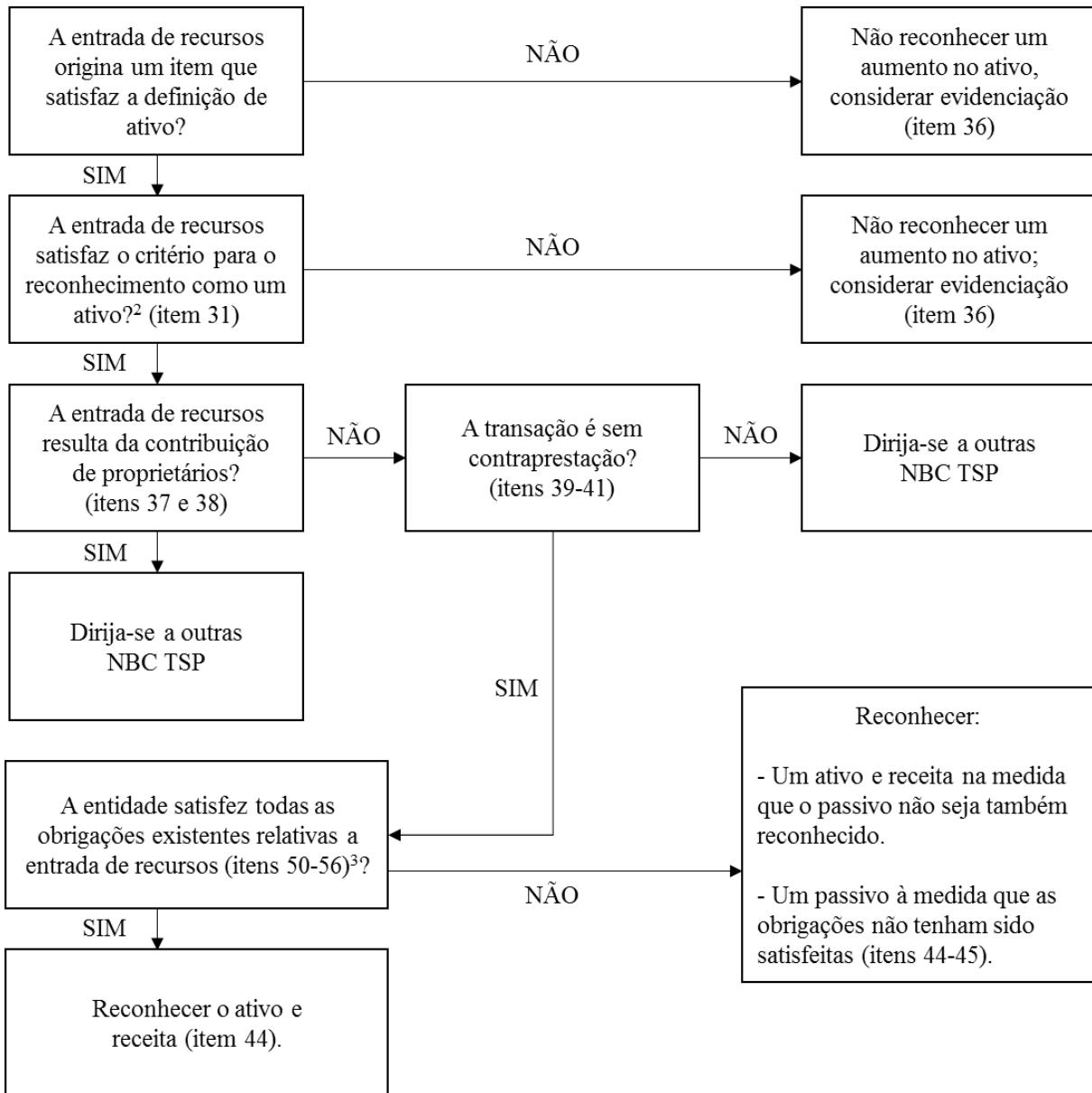
26. Os tributos são a maior fonte de receitas de muitos governos e de outras entidades do setor público. Os tributos estão definidos no item 7. Transferências não compulsórias aos governos e outras entidades do setor público, como doações, não são tributos, embora possam ser resultantes de transações 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 satisfez 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 recebedor. 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 recebedor não deve identificar os recursos como controlados até o momento em que o acordo se torne obrigatório, porque o recebedor 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 reivindicação 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 específica 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 relativos 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 mensure, 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 contribuintes 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 determinação 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 recebedor. O compromisso de doação não satisfaz à definição de ativo porque o recebedor 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 recebedor, 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.

Contador **José Martonio Alves Coelho**  
Presidente

Ata CFC n.º 1.023.

# **NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 02, DE 21 DE OUTUBRO DE 2016**

*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 Transactions*, editado pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac):

## **NBC TSP 02 – RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO**

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

### **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

1. **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.**
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 de receitas decorrentes de transações sem contraprestação.
5. 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.
6. 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.
7. 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.
8. 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.

9. 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.
10. 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

11. 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 condecoradoras, 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

12. 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.

13. 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**

14. **As receitas devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.**
15. 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.
16. 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.

17. 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**

18. 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**

19. 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.
20. O reconhecimento de receita referente ao estágio de execução da conclusão de transação é usualmente denominado de método da percentagem 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.
21. 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.
22. 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.

23. 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 refletem os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos. Da mesma forma, somente os custos que refletem os serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.
24. 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.
25. **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.**
26. 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.
27. 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

28. **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 mantiver 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.
29. 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.
30. 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:
- quando a entidade retém obrigação decorrente de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;
  - quando o recebimento da receita de venda específica for dependente da venda dos bens pelo comprador (consignação);
  - quando os bens expedidos estiverem sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluída pela entidade; e
  - 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.
31. 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.
32. 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**

33. **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.**
34. **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.**
35. 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.
36. 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.
37. *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.
38. 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**

39. **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.
40. 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.

Contador **José Martonio Alves Coelho**  
Presidente

Ata CFC n.º 1.023.

# **NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 03, DE 21 DE OUTUBRO DE 2016**

*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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
<b>Objetivo</b>	
<b>Alcance</b>	<b>1 – 17</b>
Benefícios sociais	7 – 11
Outras exclusões	12 – 17
<b>Definições</b>	<b>18 – 21</b>
Provisões e outros passivos	19
Relação entre provisões e passivos contingentes	20 – 21
<b>Reconhecimento</b>	<b>22 – 43</b>
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
<b>Mensuração</b>	<b>44 – 62</b>
Melhor estimativa	44 – 49

Riscos e incertezas	50 – 52
Valor presente	53 – 57
Evento futuro	58 – 60
Alienação esperada de ativo	61 – 62
<b>Reembolso</b>	<b>63 – 68</b>
<b>Mudança na provisão</b>	<b>69 – 70</b>
<b>Uso de provisão</b>	<b>71 – 72</b>
<b>Aplicação das regras de reconhecimento e mensuração</b>	<b>73 – 96</b>
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
<b>Divulgação</b>	<b>97 – 112</b>
<b>Vigência</b>	
<b>Apêndice 1 – Árvore de decisão ilustrativa</b>	
<b>Apêndice 2 – Provisões, passivos contingentes, ativos contingentes e reembolsos</b>	

## 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:**
  - (a) **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;**
  - (b) **(eliminado);**
  - (c) **decorrerem de contratos a executar, com exceção de contratos onerosos, sujeitos a outras provisões deste item;**
  - (d) **decorrerem de contratos de seguro dentro do alcance de normas contábeis nacionais ou internacionais relacionadas a seguros;**
  - (e) **forem tratados em outra NBC TSP;**

- (f) forem relacionados a tributos sobre a renda e congêneres; e
  - (g) 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:
- 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
  - 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:
- 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
  - passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivos porque são:
    - 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
    - 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 entidade tem obrigação presente (formalizada ou não) decorrente de evento passado;
  - for provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para que a obrigação seja liquidada; e
  - 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 eletores 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 químicos. 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 benefícios 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 possibilidade 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, complementados 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 consequentemente 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 poder 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 reconhecido 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 obrigação. 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 conduzem 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 indicação 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 evidenciações 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 constitua "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**

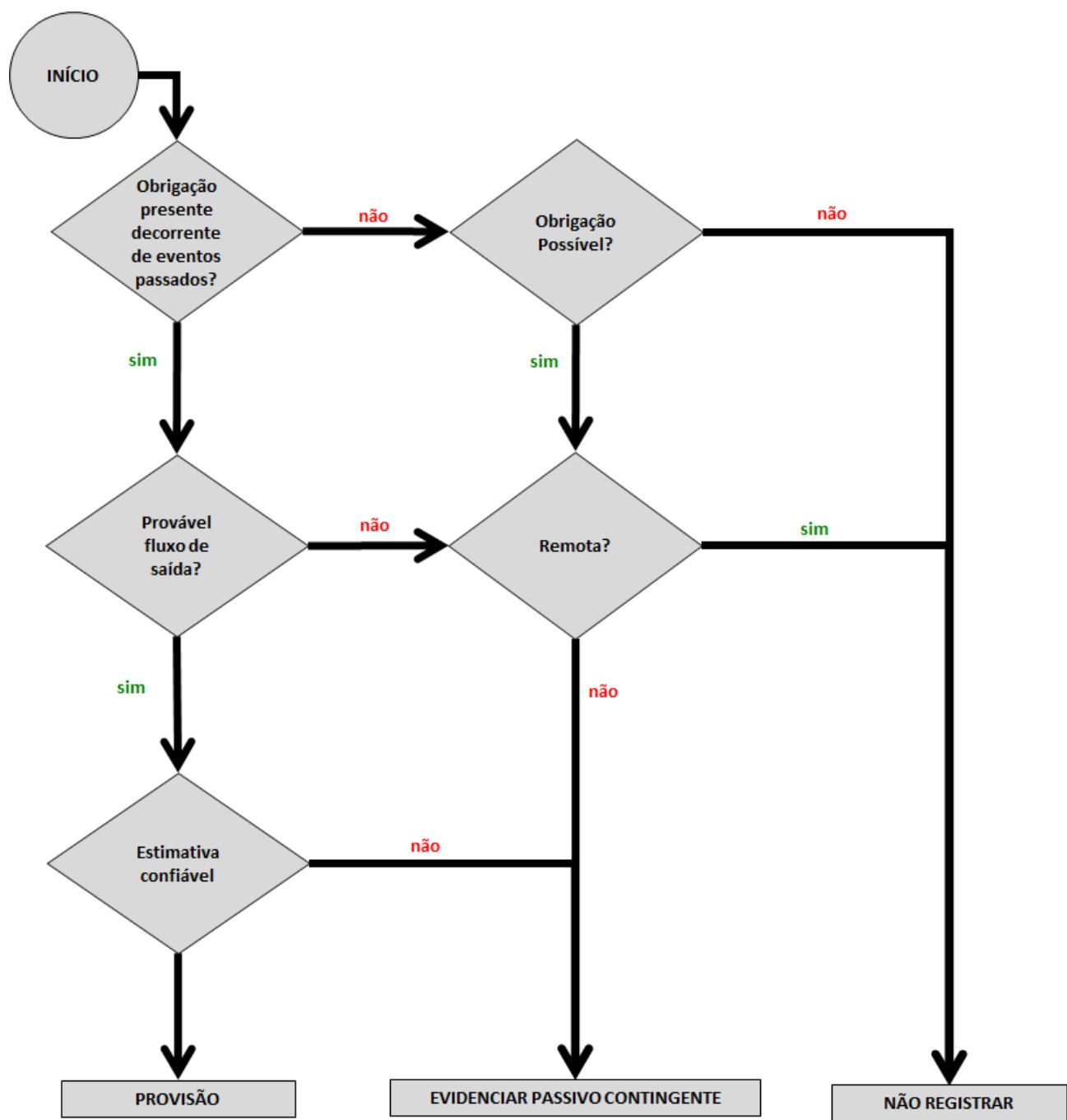
Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 21 de outubro de 2016.

**Contador José Martonio Alves Coelho**  
Presidente

Ata CFC n.º 1.023.

## 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

<b>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.</b>		
<b>Há obrigação presente que provavelmente exige a saída de recursos.</b>	<b>Há obrigação possível ou obrigação presente que possa, mas, provavelmente, não irá exigir a saída de recursos.</b>	<b>Há obrigação possível ou obrigação presente onde a probabilidade da saída dos recursos é remota.</b>
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

<b>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.</b>		
<b>A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços é certa.</b>	<b>A entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços é provável, mas não é certa.</b>	<b>A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços não é provável de acontecer.</b>
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

<b>Sempre que se espera que o total ou parte do desembolso exigido para se liquidar a provisão seja reembolsado por outra parte.</b>		
<b>A entidade não tem obrigação pela parcela da despesa a ser reembolsada pela outra parte.</b>	<b>A obrigação pela quantia prevista a ser reembolsada permanece com a entidade e é certo que o reembolso será recebido se a entidade</b>	<b>A obrigação da quantia prevista a ser reembolsada permanece com a entidade e o reembolso não é certo se a entidade liquidar a provisão.</b>

	<b>liquidar a provisão.</b>	
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)).

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 04, DE 25 DE NOVEMBRO DE 2016

*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
<b>Objetivo</b>	<b>1</b>
<b>Alcance</b>	<b>2 – 8</b>
<b>Definições</b>	<b>9 – 14</b>
Valor realizável líquido	10
Estoques	11 – 14
<b>Mensuração de estoques</b>	<b>15 – 43</b>
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
<b>Reconhecimento no resultado</b>	<b>44 – 46</b>
<b>Divulgação</b>	<b>47 – 53</b>
<b>Vigência</b>	

## **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 consideração, 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 condição 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, consequentemente, 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 excede 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.

**Contador Joaquim de Alencar Bezerra Filho**  
Presidente em Exercício

Ata CFC n.º 1.024.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 05, DE 25 DE NOVEMBRO DE 2016

*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 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 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
<b>Objetivo</b>	<b>1</b>
<b>Alcance</b>	<b>2 – 7</b>
<b>Definições</b>	<b>8</b>
<b>Reconhecimento e mensuração de ativo da concessão de serviço</b>	<b>9 – 13</b>
<b>Reconhecimento e mensuração de passivos</b>	<b>14 – 28</b>
Modelo de financiamento de passivos	18 – 23
Modelo de concessão de direitos à concessionária	24 – 26
Modelo bifurcado	27 – 28
<b>Outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes</b>	<b>29</b>
<b>Outras receitas</b>	<b>30</b>
<b>Apresentação e divulgação</b>	<b>31 – 33</b>
<b>Transição</b>	<b>34 – 37</b>
<b>Vigência</b>	

### 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:

- (a) a concessionária usa o ativo da concessão, por prazo determinado, para prover serviços públicos em nome da concedente; e
- (b) 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:

- (a) é fornecido pela concessionária, sendo que:
  - (i) constrói, desenvolve ou adquire o ativo de terceiro; ou
  - (ii) é um ativo preexistente da concessionária;
- (b) 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:

- (a) 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
  - (b) 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 enquadrem 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:
  - (a) realização de pagamentos à concessionária (modelo de "financiamento de passivos");
  - (b) 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 concessionária 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.

Contador Joaquim de Alencar Bezerra Filho  
Presidente em Exercício

Ata CFC n.º 1.024.

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 06, DE 22 DE SETEMBRO DE 2017**

*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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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 receitas 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 significantemente 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 do 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, subsequentemente 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 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 interessados 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 permanentemente 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 reconhecida 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 revertido 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.

Contador José Martonio Alves Coelho  
Presidente

Ata CFC n.º 1.033.

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 07, DE 22 DE SETEMBRO DE 2017**

*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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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 obteria 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 incorridos 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 incapaz 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 despreconhecer 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 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
  - o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
  - 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 topografia 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) despreconhecimento 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 despreconhecido:**
  - (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 despreconhecimento de item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado do período quando do despreconhecimento.**
- 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 despreconhecer 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 despreconhecimento 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 diretamente 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 redução 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.

Contador José Martonio Alves Coelho  
Presidente

Ata CFC n.º 1.033.

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 08, DE 22 DE SETEMBRO DE 2017**

*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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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 permitar 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 extractivas 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 extractivas 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 equivalsessem 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 definição de ativo intangível (ver itens 17 a 25); e
  - 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 possível 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 confiavelmente. 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 podem 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 reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou
  - 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:
- 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 subsequentes 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 desconhecido, 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 receita 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.

Contador José Martonio Alves Coelho  
Presidente

Ata CFC n.º 1.033.

# **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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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 permitar 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 mensuração 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 reflete 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, consequentemente, 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 relaciona, 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. Circunstâncias de que tal compromisso é uma indicação de reversão da perda por redução ao valor recuperável, geralmente, relacionam-se a casos em que a expectativa de descontinuidade ou reestruturação da operação criam oportunidades para melhorar a utilização do ativo. Um exemplo é o equipamento de raio-x que está sendo subutilizado por clínica gerida por hospital público e que, como resultado da reestruturação, espera-se que seja transferido para o departamento central de radiologia do hospital, em que será significativamente mais bem utilizado. Neste caso, o compromisso para descontinuar ou reestruturar a operação da clínica pode ser uma indicação de que a perda por redução ao valor recuperável precisa ser revertida.
64. Se há indicação que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida possa não mais existir ou ter diminuído, isto pode indicar que (a) a vida útil remanescente, (b) o método de depreciação ou (c) o valor residual possam precisar ser revistos e ajustados de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável do ativo tenha sido revertida.
65. **A perda por redução ao valor recuperável para o ativo reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável de serviço do ativo 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, com exceção do que está descrito no item 68, ser aumentado até seu valor recuperável de serviço. Esse aumento é a reversão da perda por redução ao valor recuperável.**
66. Esta norma exige que a entidade realize uma estimativa formal do valor recuperável de serviço somente se existir indicação de reversão da perda por redução ao valor recuperável. O item 60 descreve indicações-chave para que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida para um ativo em períodos anteriores não mais exista ou tenha diminuído.
67. A reversão da perda por redução ao valor recuperável reflete o aumento no valor recuperável 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 redução ao valor recuperável 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:**
- 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**
  - 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.

Contador José Martonio Alves Coelho  
Presidente

Ata CFC n.º 1.033.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 10, DE 22 DE SETEMBRO DE 2017

*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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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 permitar 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 reflete 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, consequentemente, 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:
- 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;
  - fluxos de caixa líquidos correntes ou resultado do período oriundo do ativo significativamente piores do que aqueles orçados;
  - queda significativa dos fluxos de caixa líquidos ou do resultado orçado gerados pelo ativo; ou
  - 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:
- 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;
  - 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:
    - 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 desses 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 irrigários.
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 precisar 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 extração 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 determinação 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 específicas, 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 condecoradoras 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 mudaram, 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 assuma 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 propriedade 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 baseado 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).

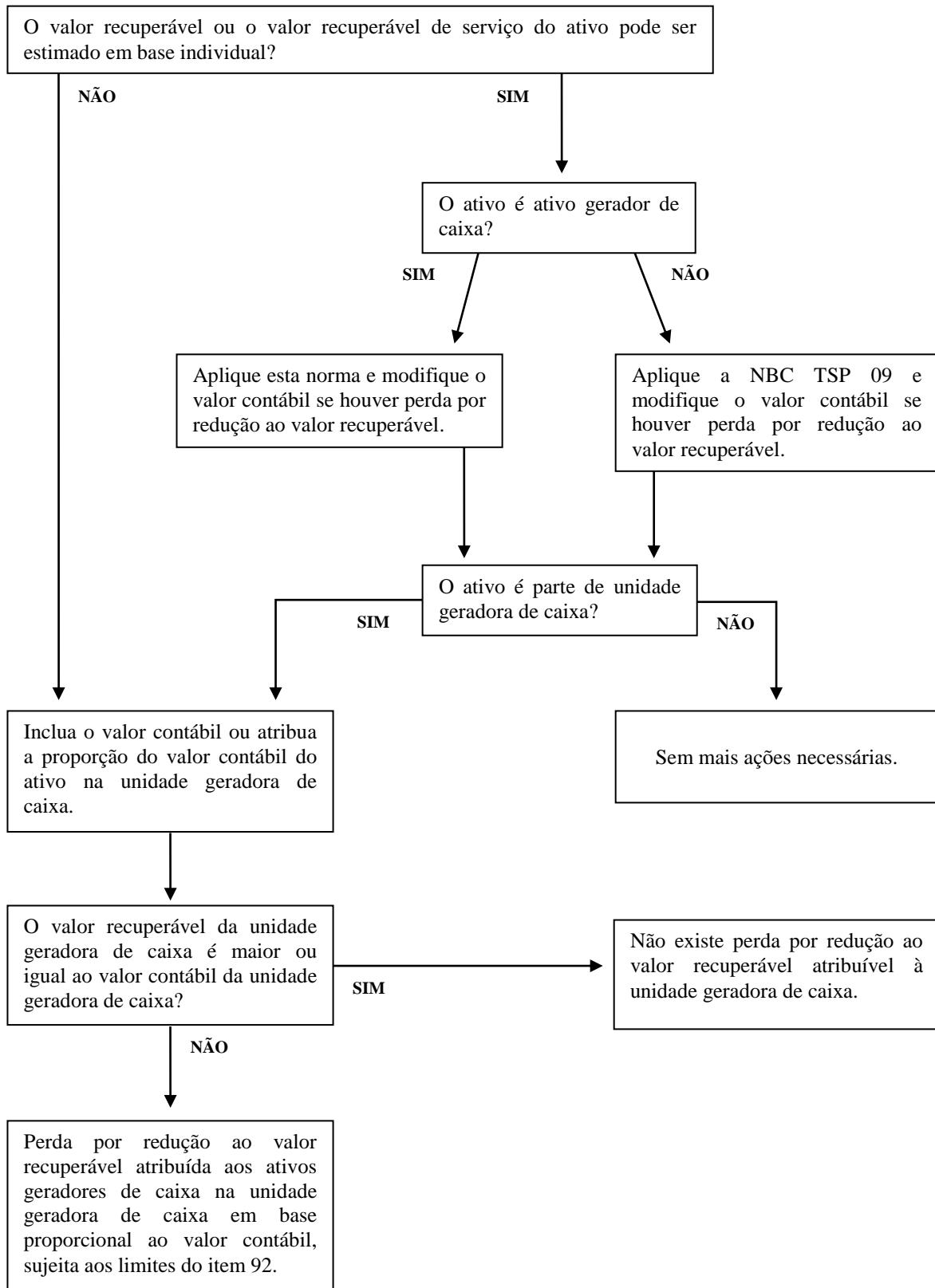
### **Vigência**

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.

Contador José Martonio Alves Coelho  
Presidente

## Apêndice A – Árvore de decisão ilustrativa



# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 11, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

**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 Ipasas 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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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 mesma 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 necessariamente 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 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.
- 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 financeirar 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 incluem 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:
- selezione e aplique políticas contábeis de acordo com orientações específicas que tratem de políticas contábeis;
  - apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, representação fidedigna, comprehensível, tempestiva, comparável e verificável;
  - forneca 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:
- 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, consequentemente, 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 concluírem 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 administrativos 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, consequentemente, 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.

#### **Balanço 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 exemplo, 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, pressupõe-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 circulante 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	<hr/> (X)
Resultado	<hr/> X

112A . 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	<hr/> X

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 relate com a demonstração do resultado e a última informação se relate 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 especificamente 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:
- se ativos são propriedades para investimento;
  - se os acordos para o suprimento de produtos e/ ou serviços que envolvem a utilização de ativos são arrendamentos;
  - se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e
  - 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, consequente 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.<sup>º</sup> 1.045.

## 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.

<b>Entidade do Setor Público – Balanço Patrimonial</b>		
<b>Em 31 de dezembro de 20X2</b>		
(em milhares de reais (R\$))		
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>ATIVO</b>		
<b>Ativos circulantes</b>	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
<b>Ativos não circulantes</b>	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
<b>Total do ativo</b>	X	X
<b>PASSIVO</b>		
<b>Passivos circulantes</b>	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
<b>Passivos não circulantes</b>	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
<b>Total do passivo</b>	X	X
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Capital integralizado por outras entidades governamentais	X	X
Reservas	X	X
Superávits (déficits) acumulados	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	X	X
<b>Total do Passivo e do Patrimônio Líquido</b>	X	X

<b>Entidade do Setor Público – Demonstração do Resultado</b>		
<b>do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X2</b>		
<b>(Ilustrando a classificação das despesas por função)</b>		
(em milhares de reais (R\$))		
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Receita</b>		
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
<b>Total da receita</b>	X	X
<b>Despesa</b>		
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)
<b>Total da despesa</b>	(X)	(X)
Resultado da Equivalência Patrimonial <sup>(*)</sup>	X	X
<b>Superávit/déficit do período</b>	X	X
<b>Atribuível a:</b>		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	X	X

<sup>(\*)</sup> 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.

<b>Entidade do Setor Público – Demonstração do Resultado</b>		
<b>do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X2</b>		
<b>(Ilustrando a classificação das despesas por natureza)</b>		
(em milhares de reais (R\$))		
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Receita</b>		
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
<b>Total da receita</b>	X	X
<b>Despesa</b>		
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 <sup>(*)</sup>	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Despesas financeiras	(X)	(X)
<b>Total da despesa</b>	(X)	(X)
Resultado da Equivalência Patrimonial	X	X
<b>Superávit/déficit do período</b>	X	X
Atribuível a:		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	X	X

<sup>(\*)</sup> 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.

**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\$))**

(em milhares de reais (R\$))	Atribuível aos proprietários da entidade controladora					Atribuível aos acionistas não controladores	Total do Patrimônio Líquido
	Capital Integralizado	Outras Reservas <sup>(*)</sup>	Reserva Cambial	Superávits (déficits) acumulados	Total		
<b>Saldos em 31 de dezembro de 20X1 a transportar</b>	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Saldos em 31 de dezembro de 20X1 transportados</b>	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Mutações do patrimônio líquido em 20X2</b>							
Perdas na reavaliação de imobilizado			(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)
Receita líquida reconhecida diretamente no patrimônio líquido			X	(X)	X	X	X
<i>Déficit</i> do período					(X)	(X)	(X)
<b>Total das receitas e das despesas reconhecidas no período</b>			(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Saldos em 31 de dezembro de 20X2</b>	X	X	(X)	X	X	X	X

(\*) Outras Reservas são analisadas entre seus componentes, se material.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 12, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

**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**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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 meses 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 reconhecido 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 atividades 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 atentar 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 13, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

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 Ispas 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 orçamento	39 – 46
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, grupos 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 elaboraram 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. Consequentemente, 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 demonstrações 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 orçamento 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 nacional 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 atividades 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 14, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

**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 Iipsas 5 – *Borrowing Costs*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

## NBC TSP 14 – CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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 entidade 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 consequentemente 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) **incurrer em gastos com o ativo;**
  - (b) **incurrer 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 qualificável 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 15, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

**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

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
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<sup>(\*)</sup> 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 adquirido afete 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 antigos 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 participante 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 exemplo, 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.

### **Balanço 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 definido 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 entidade 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 criará 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. Pmissas 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 refletia:
  - (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:
- 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
  - 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 refletem 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 serviço. 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:
- melhoria de benefícios pós-emprego, seja indiretamente, por meio de plano de benefícios a empregados, ou diretamente;
  - 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:
- o benefício depende da prestação de serviços futuros (incluindo benefícios que aumentam se serviços adicionais forem prestados);
  - 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 existe 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 16, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

**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 divulgações 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 17, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

**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

**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 – Investimento 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 considerando-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 exerce 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, consequentemente, 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.**

### **Critérios contábeis**

- 38. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas pela controladora com a utilização de políticas contábeis uniformes 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 deixa 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 significativos 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 contrapartida 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) despreconhecer:
- (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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 18, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

**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 participação 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 controlados 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 fundamentam 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 excede 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 medida 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, subsequentemente, 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 19, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 20, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

**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 desconhecimento 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: coligada, 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 agrregar 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 às 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 determinada. 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 intençãoativa 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 aliena 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 21, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

## 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 controladores nas operações combinadas	21 – 35
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	64 – 84

passivos assumidos e de qualquer participação de não controladores na operação adquirida	
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 subsequentes	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 – Demonstrações 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 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 substância 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<sup>(\*)</sup> 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.

<sup>(\*)</sup> 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 confiram 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 aquisição 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 especificadas 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 operação adquirida recompra um número suficiente de suas próprias ações para o investidor (adquirente) obter o controle;
  - os direitos de voto de não controladores que anteriormente impediam a adquirente de controlar a operação adquirida, na qual detinha direitos de voto do controlador;
  - 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 suscetível 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 adquirida, 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 exemplos 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 despreconhecido 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.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 22, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2019

**Aprova a NBC TSP 22 – Divulgação sobre Partes Relacionadas.**

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas 20 – *Related Party Disclosures*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

## **NBC TSP 22 – DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS**

Sumário	Item
Objetivo	
Alcance	1 – 3
Definições	4 – 17
Membros próximos da família de indivíduo	5
Pessoal-chave da administração	6 – 9
Partes relacionadas	10 – 15
Remuneração do pessoal-chave da administração	16
Poder de voto	17
Partes relacionadas no contexto do setor público	18 – 21
Remuneração do pessoal-chave da administração	21
Materialidade	22
Divulgação	23 – 43
Divulgação do controle	25 – 26
Divulgação de transações com partes relacionadas	27 – 33
Divulgação do pessoal-chave da administração	34 – 43
Vigência	

### **Objetivo**

O objetivo desta Norma é exigir a divulgação de relacionamentos com partes relacionadas onde exista o controle e a divulgação de informações sobre as transações entre a entidade e suas partes relacionadas em certas circunstâncias. Essas informações são exigidas para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para facilitar uma melhor compreensão da situação patrimonial e de desempenho da entidade que reporta. As principais questões sobre a divulgação de partes relacionadas são (a) a identificação de quais partes controlam ou influenciam, significativamente, a entidade que reporta e (b) a

determinação de qual informação deve ser divulgada a respeito das transações com essas partes.

## Alcance

1. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta Norma na divulgação de informações a respeito da existência de relacionamentos com partes relacionadas e certas transações com essas partes.
2. Esta Norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.
3. (Não convergido).

## Definições

4. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:  
Membros próximos da família de indivíduo são aqueles parentes próximos ou imediatos da família do indivíduo dos quais se espera que o influenciem nas suas transações com a entidade ou por ele sejam influenciados.

Pessoas-chave da administração são:

- (a) todos os diretores ou membros do corpo administrativo da entidade; e
- (b) outras pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade que reporta. Quando atendem a essas exigências, as pessoas-chave da administração incluem:
  - (i) onde houver membro do corpo administrativo de entidade governamental, sob a ótica do Governo como um todo, que possua autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade que reporta, esse membro é considerado pessoal-chave da administração;
  - (ii) quaisquer assessores-chave desse membro; e
  - (iii) a alta administração da entidade que reporta, inclusive o dirigente máximo do órgão ou entidade, exceto quando já incluído na alínea (a).

Supervisão significa a supervisão das atividades da entidade com a autoridade e a responsabilidade de controlar ou exercer influência significativa sobre as decisões financeiras e operacionais da entidade.

Partes relacionadas são consideradas relacionadas se uma parte tem a capacidade de (a) controlar a outra parte, ou (b) exercer influência significativa sobre a outra parte nas decisões financeiras e operacionais, ou se a entidade considerada parte relacionada e outra entidade estão sujeitas a controle comum. Partes relacionadas incluem:

- (a) entidades que direta, ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários, controlam ou são controladas pela entidade que reporta;
- (b) coligadas (ver NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto);
- (c) indivíduos que possuem, direta ou indiretamente, participação na entidade que reporta que os permita ter influência significativa sobre ela, e membros próximos da família de cada indivíduo;
- (d) pessoas-chave da administração e membros próximos da família do pessoal-chave da administração; e
- (e) entidades nas quais uma participação substancial é mantida, direta ou indiretamente, por qualquer pessoa descrita nas alíneas (c) ou (d), ou sobre as quais essa pessoa é capaz de exercer influência significativa.

Transação com partes relacionadas é a transferência de recursos ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de ser cobrado um preço em contrapartida. Transações com partes relacionadas excluem transações com qualquer outra

**entidade que seja parte relacionada somente por causa de sua dependência econômica em relação à entidade que reporta ou em relação ao Governo da qual faz parte.**

**Remuneração do pessoal-chave da administração** é qualquer contraprestação ou benefício obtido, direta ou indiretamente pelo pessoal-chave da administração da entidade que reporta, pelos serviços prestados na qualidade de membros do corpo administrativo no exercício de suas funções ou de outra forma como empregados dessa entidade.

**Influência significativa** (para fins desta Norma) é o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais da entidade, porém sem controlar essas políticas. Influência significativa pode ser exercida de várias maneiras e é usualmente exercida pela representação no conselho de administração ou corpo administrativo equivalente, mas também, por exemplo, por meio da participação (a) no processo de definição de políticas, (b) em transações materiais entre entidades da mesma entidade econômica, (c) em intercâmbio de pessoal administrativo ou (d) na dependência de informações técnicas. Influência significativa pode ser obtida por meio de direito de propriedade, disposições estatutárias ou acordos. Em relação ao direito de propriedade, a presunção da existência de influência significativa encontra-se definida na NBC TSP 18.

### **Membros próximos da família de indivíduo**

5. É necessário o exercício de julgamento para determinar se uma pessoa deve ser identificada como membro próximo da família de indivíduo para fins de aplicação desta Norma. Na ausência de evidência em contrário, tal como o cônjuge ou outro parente estar afastado do indivíduo, presume-se que os seguintes membros imediatos da família e parentes próximos discriminados abaixo, tenham ou estejam sujeitos a tal influência de forma a satisfazer à definição de membros próximos da família de indivíduo:
  - (a) cônjuge, companheiro(a), filho(a) dependente ou parente vivendo na mesma residência;
  - (b) avô(ó), pai(mãe), filho(a) não dependente, neto(a), irmão ou irmã; e
  - (c) cônjuge ou companheiro(a) de filho(a), sogro(a), cunhado(a).

### **Pessoal-chave da administração**

6. O pessoal-chave da administração inclui todos os diretores ou membros do corpo administrativo da entidade que reporta quando esse corpo administrativo possuir a autoridade e a responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade. No nível do Governo como um todo, o corpo administrativo pode consistir dos representantes eleitos ou nomeados (por exemplo, presidente, governador ou prefeito, ministros ou secretários, deputados ou vereadores, conselheiros ou nomeados em cargos de confiança).
7. Quando a entidade está sujeita à supervisão de representante eleito ou nomeado pelo corpo administrativo do Governo ao qual a entidade pertence, esse representante deve ser incluído no pessoal-chave da administração, se a função de supervisão incluir a autoridade e a responsabilidade de planejamento, direção e controle das atividades da entidade. Em muitas jurisdições, assessores-chave desse representante podem não possuir autoridade suficiente, atribuída legalmente ou de outra forma, para satisfazer à definição de pessoal-chave da administração. Em outras jurisdições, os assessores-chave podem ser considerados como pessoal-chave da administração porque possuem relação de trabalho especial com o indivíduo que possua o controle sobre a entidade. Eles, portanto, possuem acesso à informação privilegiada e podem também exercer controle ou influência significativa sobre a entidade. Julgamento é exigido na avaliação se o indivíduo é assessor-chave e se esse satisfaz à definição de pessoal-chave da administração ou é parte relacionada.

8. O corpo administrativo, junto com o dirigente máximo do órgão ou entidade e a alta administração, tem a autoridade e a responsabilidade de planejar e controlar as atividades da entidade, gerenciar seus recursos e de alcançar, de maneira geral, os objetivos da entidade. Portanto, o pessoal-chave da administração deve incluir o dirigente máximo do órgão ou entidade e a alta administração da entidade que reporta. Em algumas jurisdições, empregados públicos do Governo não têm suficiente autoridade e responsabilidade para se qualificarem como pessoal-chave da administração do Governo como um todo (conforme definido nesta Norma). Nessas situações, o pessoal-chave da administração deve consistir apenas dos membros nomeados para o corpo administrativo que detenham a maior responsabilidade pelo Governo, por exemplo, Ministros de Estado.
9. A alta administração de entidade econômica pode compreender indivíduos tanto da controladora quanto de outras entidades que, coletivamente, formam a entidade econômica.

### **Partes relacionadas**

10. Ao considerar cada possível relacionamento com parte relacionada, a atenção deve ser direcionada à essência do relacionamento e, não apenas, à forma legal.
11. Quando duas entidades possuem em comum membro do pessoal-chave da administração, é necessário considerar a possibilidade e avaliar a probabilidade de que essa pessoa seja capaz de afetar as políticas de ambas as entidades em suas negociações mútuas. Entretanto, o simples fato de existir membro em comum no pessoal-chave da administração não gera necessariamente um relacionamento com parte relacionada.
12. No contexto desta Norma, considera-se que não são partes relacionadas:
  - (a) (i) entidades que proporcionam financiamento no exercício de seus negócios; e  
(ii) sindicatos;  
no curso normal de suas atividades com uma entidade, tendo em vista apenas essas negociações (apesar de eles restringirem a liberdade de ação da entidade ou participarem no processo de tomada de decisão); e
  - (b) entidade cujo relacionamento é apenas de agente (intermediário).
13. Relacionamentos com partes relacionadas podem surgir quando o indivíduo é membro do corpo administrativo ou está envolvido nas decisões financeiras e operacionais da entidade que reporta. Podem surgir também por meio de relacionamentos operacionais externos entre a entidade que reporta e a parte relacionada. Tais relacionamentos usualmente envolvem um grau de dependência econômica.
14. A dependência econômica, em que a entidade é dependente de outra na medida em que ela confia nessa última um volume significativo de financiamento ou de venda de seus produtos e serviços, provavelmente não levaria ao controle ou influência significativa e, portanto, é improvável que dê origem a um relacionamento com parte relacionada. Assim, um único consumidor, fornecedor, franqueador, distribuidor ou agente geral com o qual a entidade do setor público transaciona volume significativo de seus negócios não será parte relacionada apenas pelo fato da dependência econômica resultante. Entretanto, a dependência econômica, junto com outros fatores, pode dar origem à influência significativa e, consequentemente, a um relacionamento com parte relacionada. Julgamento profissional é exigido na avaliação do impacto da dependência econômica no relacionamento. Quando a entidade que reporta é economicamente dependente de outra entidade, aquela é encorajada a divulgar a existência dessa dependência.
15. A definição de parte relacionada inclui entidades que pertencem ao pessoal-chave da administração, membros próximos da família de indivíduo ou acionistas majoritários (ou equivalentes quando a entidade não possui estrutura patrimonial formal) da entidade. A definição de parte relacionada também inclui circunstâncias em que uma parte é capaz de exercer influência significativa sobre a outra parte. No setor público, um indivíduo ou uma

entidade pode receber a responsabilidade de supervisionar a entidade que reporta, o que resulta em influência significativa, mas não o controle sobre as decisões financeiras e operacionais dessa entidade. Para fins desta Norma, influência significativa é definida como englobando as entidades controladas em conjunto.

### **Remuneração do pessoal-chave da administração**

16. A remuneração do pessoal-chave da administração inclui a remuneração paga a indivíduos pela entidade que reporta em retribuição aos serviços prestados à entidade na qualidade de membros do corpo administrativo ou como empregados. Os benefícios oriundos direta ou indiretamente da entidade por serviços para qualquer tipo de atividade, exceto como empregado ou membro do corpo administrativo, não satisfazem à definição de remuneração do pessoal-chave da administração nesta Norma. Porém, o item 34 exige que divulgações sejam feitas sobre esses outros benefícios. A remuneração do pessoal-chave da administração exclui qualquer valor pago apenas como reembolso de gastos incorridos por essas pessoas em prol da entidade, tais como reembolsos por gastos com hospedagem associados a uma viagem de negócios.

### **Poder de voto**

17. A definição de parte relacionada deve incluir quaisquer indivíduos que possuem, direta ou indiretamente, participação no poder de voto da entidade que resulte em influência significativa sobre essa. A participação no poder de voto da entidade pode surgir quando a entidade do setor público possui estrutura corporativa, e ministro ou agência governamental possui participação no capital da entidade.

### **Partes relacionadas no contexto do setor público**

18. Os relacionamentos com partes relacionadas existem por todo o setor público, porque:
- (a) as unidades administrativas estão sujeitas à tutela do Governo nos seus diversos níveis e, em última instância, à supervisão do Poder Legislativo ou órgão semelhante de membros eleitos ou nomeados, e operam em conjunto para atingir as políticas do Governo;
  - (b) os departamentos e agências do Governo conduzem, frequentemente, atividades necessárias para alcançar diferentes componentes de suas responsabilidades e seus objetivos por meio de entidades controladas separadas e de entidades sobre as quais possuem influência significativa; e
  - (c) ministros e outros membros eleitos ou nomeados do Governo e a alta administração podem exercer influência significativa sobre as operações de departamento ou agência.
19. A divulgação de certos relacionamentos com partes relacionadas e de transações com essas partes e o relacionamento subjacente a essas transações é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização, possibilitando aos usuários uma melhor compreensão das demonstrações contábeis da entidade que reporta, porque:
- (a) os relacionamentos com partes relacionadas podem influenciar a maneira na qual a entidade opera com outras entidades no alcance de seus objetivos individuais e na maneira na qual esta coopera com outras entidades no alcance de seus objetivos comuns ou coletivos;
  - (b) os relacionamentos com partes relacionadas podem expor a entidade a riscos ou fornecerem oportunidades que não existiriam na ausência do relacionamento; e
  - (c) partes relacionadas podem entrar em transações que partes não relacionadas não aceitariam ou podem concordar com transações em termos e condições diferentes daquelas que normalmente estariam disponíveis para partes não relacionadas. Isso ocorre frequentemente em departamentos e agências do Governo, onde bens e serviços são transferidos entre departamentos por valor menor do que a recuperação total do custo como parte normal dos procedimentos operacionais consistentes com o alcance dos objetivos da entidade que reporta e do Governo. Espera-se que Governos

e entidades individuais do setor público usem recursos de maneira eficiente, eficaz e da forma pretendida, e que tratem o dinheiro público com o mais alto nível de integridade. A existência de relacionamentos com partes relacionadas significa que uma parte pode controlar ou influenciar significativamente as atividades da outra. Isso cria a oportunidade para que transações ocorram em uma base que possa beneficiar inadequadamente uma entidade em detrimento da outra.

20. A divulgação de certos tipos de transações com partes relacionadas pode ocorrer nos termos e condições nos quais elas foram conduzidas, permitindo aos usuários a avaliação do impacto dessas transações na situação patrimonial, no desempenho financeiro da entidade e na sua capacidade de entregar os serviços acordados. Essa divulgação também garante que a entidade seja transparente a respeito de seus negócios com partes relacionadas.

### **Remuneração do pessoal-chave da administração**

21. O pessoal-chave da administração ocupa posições de responsabilidade dentro da entidade. Eles são responsáveis pelo planejamento estratégico e pela gestão operacional da entidade e são investidos de significativa autoridade. Seus salários são geralmente estabelecidos por lei, estatuto, por conselho ou por outro corpo independente da entidade que reporta. Entretanto, suas responsabilidades podem permitir que eles influenciem os benefícios de seus cargos, que fluem para eles ou para suas partes relacionadas. Esta Norma exige que certas divulgações sejam feitas a respeito (a) da remuneração do pessoal-chave da administração e a membros próximos da família do pessoal-chave da administração durante o período a que se referem às demonstrações contábeis, (b) de empréstimos feitos a eles, e (c) da contraprestação fornecida a eles por serviços que prestam à entidade em condições diferentes das de membros do corpo administrativo ou como empregados. A divulgação exigida por esta Norma deve garantir que os níveis mínimos apropriados de transparência sejam aplicados à remuneração do pessoal-chave da administração e aos membros próximos da família do pessoal-chave da administração.

### **Materialidade**

22. A NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação de itens materiais em separado. A materialidade de item é determinada com referência à natureza ou ao tamanho desse item. Quando da avaliação da materialidade de transações com partes relacionadas, a natureza do relacionamento entre a entidade que reporta e a parte relacionada e a natureza da transação pode significar que a transação é material, independentemente de seu tamanho.

### **Divulgação**

23. A legislação pode exigir que as demonstrações contábeis de entidades do setor privado e de empresas estatais divulguem informações sobre certas categorias de partes relacionadas e de transações com essas partes. Particularmente, a atenção tem foco nas transações das entidades com seus diretores ou membros de seu corpo administrativo e com sua alta administração, especialmente suas remunerações e empréstimos. Isso ocorre (a) em virtude das responsabilidades fiduciárias dos diretores, membros do corpo administrativo e da alta administração e (b) porque eles possuem amplos poderes sobre a aplicação dos recursos da entidade. Em algumas jurisdições, exigências similares são incluídas nos estatutos e regulamentos aplicáveis às entidades do setor público.
24. Algumas NBCs TSP também exigem divulgação sobre transações com partes relacionadas. Por exemplo, a NBC TSP 11 exige a divulgação dos montantes a pagar e a receber de entidades controladoras, controladas, coligadas e outras partes relacionadas. A NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades exige que a entidade divulgue informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis consolidadas

compreender a composição da entidade econômica e informações sobre cada coligada e acordo em conjunto que seja relevante para a entidade que reporta.

#### **Divulgação do controle**

25. **O relacionamento com partes relacionadas onde há controle deve ser divulgado independentemente da existência de transação entre as partes relacionadas.**
26. Para que o usuário das demonstrações contábeis forme uma opinião sobre os efeitos dos relacionamentos com partes relacionadas da entidade, é apropriado divulgar os relacionamentos onde há controle, independente se houve transações entre as partes relacionadas. Isso envolve a divulgação dos nomes de quaisquer entidades controladas, da controladora imediata e da controladora em última instância, se existir.

#### **Divulgação de transações com partes relacionadas**

27. **Em relação às transações entre partes relacionadas que não sejam aquelas que ocorriam normalmente na relação com fornecedor ou cliente, nos termos e condições nem mais nem menos favoráveis àquelas em que seriam razoavelmente esperadas que a entidade adotasse se negociasse com indivíduo ou entidade em transação independente nas mesmas circunstâncias, a entidade deve divulgar:**
  - (a) a natureza dos relacionamentos com partes relacionadas;
  - (b) os tipos de transações ocorridas; e
  - (c) os elementos das transações necessários para esclarecer a importância dessas transações para suas operações e permitir, suficientemente, que as demonstrações contábeis forneçam as informações relevantes e confiáveis para tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização.
28. São exemplos de situações em que transações com partes relacionadas devem ser divulgadas pela entidade:
  - (a) prestação ou recebimento de serviços;
  - (b) compras ou transferências/vendas de bens (acabados ou não);
  - (c) compras ou transferências/vendas de propriedades e outros ativos;
  - (d) acordos de agenciamento (intermediação);
  - (e) acordos de arrendamento;
  - (f) transferência de pesquisa e desenvolvimento;
  - (g) acordos de licenciamento;
  - (h) financiamento (incluindo empréstimos, aporte de capital, subvenções em espécie e outros aportes financeiros, incluindo acordos de divisão de custos); e
  - (i) garantias e colaterais ou assemelhados.
29. Entidades do setor público negociam diariamente e extensivamente entre si. Essas transações podem ocorrer ao custo, abaixo do custo ou gratuitamente. Por exemplo, departamento do Governo de serviços administrativos pode acomodar gratuitamente outros departamentos, ou entidade do setor público pode agir como agente de compras para outras entidades do setor público. Em algumas situações, pode ser possível a recuperação de valor maior do que o custo total do serviço fornecido. Departamentos são partes relacionadas porque estão sujeitos ao controle comum, e essas transações atendem à definição de transações com partes relacionadas. Entretanto, a divulgação de informações sobre as transações entre essas entidades não é exigida quando as transações (a) forem consistentes com os relacionamentos operacionais normais entre as entidades e (b) são realizadas nos termos e condições que são normais para tais transações nessas circunstâncias. A exclusão dessas transações com partes relacionadas das exigências de divulgação do item 27 reflete que as entidades do setor público operam conjuntamente para atingir objetivos comuns, e reconhece que diferentes mecanismos podem ser adotados para o fornecimento de serviços por entidades do setor público em diferentes lugares. Esta Norma exige divulgações sobre transações com partes relacionadas somente quando essas

transações ocorrem de maneira diferente dos parâmetros operacionais estabelecidos naquela jurisdição.

30. A informação sobre transações com partes relacionadas que, necessariamente, deveria ser divulgada para atender aos objetivos das demonstrações contábeis normalmente incluiria:
  - (a) uma descrição da natureza do relacionamento com partes relacionadas envolvidas nessas transações. Por exemplo, se o relacionamento foi com controladora, controlada, entidade sob controle comum ou pessoal-chave da administração;
  - (b) uma descrição das transações com partes relacionadas dentro de cada classe ampla de transações e a indicação do volume das classes, quer seja por montantes monetários específicos ou como proporção de cada classe de transações e/ou saldos;
  - (c) um sumário dos principais termos e condições das transações com partes relacionadas, incluindo a divulgação de como esses termos e condições diferem daqueles que seriam normalmente associados com transações similares com partes não relacionadas; e
  - (d) os montantes ou proporções apropriadas dos itens pendentes.
31. O item 34 exige que divulgações adicionais sejam realizadas para certas transações entre a entidade e o pessoal-chave da administração e/ou com membros próximos da família do pessoal-chave da administração.
32. **Itens de natureza similar podem ser divulgados de maneira agregada, exceto quando a divulgação em separado for necessária para fornecer informação relevante e confiável para a tomada de decisão e para fins de prestação de contas e responsabilização.**
33. A divulgação de transações com partes relacionadas entre membros da entidade econômica é desnecessária nas demonstrações contábeis consolidadas porque essas apresentam informações sobre a controladora e suas controladas em uma única entidade. As transações com partes relacionadas que ocorrem entre entidades dentro da entidade econômica devem ser eliminadas na consolidação, de acordo com a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas. Transações com coligadas contabilizadas, segundo o método da equivalência patrimonial, não devem ser eliminadas e, portanto, exigem divulgação separada como transações com partes relacionadas.

#### **Divulgação do pessoal-chave da administração**

34. **A entidade deve divulgar:**
  - (a) a remuneração agregada do pessoal-chave da administração e o número de indivíduos, determinados em base equivalente à jornada de trabalho integral, recebendo remuneração dentro dessa categoria, demonstrando, separadamente, as classes principais do pessoal-chave da administração e incluindo a descrição de cada classe;
  - (b) o montante total de todas as outras remunerações e benefícios concedidos pela entidade que reporta ao pessoal-chave da administração e membros próximos da família do pessoal-chave da administração durante o período das demonstrações contábeis, divulgando, separadamente, os montantes agregados fornecidos para:
    - (i) pessoal-chave da administração; e
    - (ii) membros próximos da família do pessoal-chave da administração; e
  - (c) em relação aos empréstimos, os quais não estão amplamente disponíveis a pessoas que não sejam o pessoal-chave da administração, e empréstimos cuja disponibilidade não é amplamente conhecida pela população em geral, para cada membro individual do pessoal-chave da administração e para cada membro próximo da família do pessoal-chave da administração:
    - (i) o montante dos empréstimos concedidos durante o período, seus termos e condições;
    - (ii) o montante dos empréstimos amortizados durante o período;

- (iii) o montante do saldo de encerramento de todos os empréstimos e recebíveis; e
  - (iv) quando a pessoa não for diretor ou membro do corpo administrativo ou do grupo da alta administração da entidade, a relação da pessoa com o referido corpo administrativo ou grupo.
- 35. O item 27 exige a divulgação das transações com partes relacionadas que ocorreram fora das condições de mercado consistentes com as condições operacionais estabelecidas para a entidade. Esta Norma também exige a divulgação de informações sobre certas transações com o pessoal-chave da administração identificado no item 34, quer tenham ocorrido, ou não, em base independente consistente com as condições operacionais que são aplicáveis com relação à entidade.
- 36. Pessoas que são pessoal-chave da administração podem ser empregadas em tempo integral ou parcial. O número de pessoas divulgado como recebendo remuneração, de acordo com o item 34(a), precisa ser estimado em base equivalente à jornada integral. Entidades devem fazer divulgações separadas sobre as principais classes de pessoal-chave da administração que elas possuem. Por exemplo, quando a entidade possui o corpo administrativo que é separado de sua alta administração, divulgações sobre a remuneração dos dois grupos devem ser feitas separadamente. Quando uma pessoa é membro de ambos, do corpo administrativo e da alta administração, essa pessoa deve ser incluída apenas em um dos grupos para fins desta Norma. As categorias do pessoal-chave da administração identificadas na definição desse pessoal fornecem um guia para identificar as classes de pessoal-chave da administração.
- 37. A remuneração do pessoal-chave da administração pode incluir uma variedade de benefícios diretos e indiretos. Quando o custo desses benefícios for determinável, esse custo deve ser incluído na remuneração agregada divulgada. Quando o custo desses benefícios não for determinável, a melhor estimativa do custo da entidade ou das entidades que reportam deve ser feita e incluída na remuneração agregada divulgada.
- 38. As exigências de mensuração dos benefícios aos empregados são encontradas na NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados. Quando a remuneração não monetária, possível de ser mensurada de maneira confiável, for incluída no montante agregado de remuneração do período para o pessoal-chave da administração, a divulgação também deve ser realizada nas notas explicativas das demonstrações contábeis sobre a base de mensuração da remuneração não monetária.
- 39. Esta Norma exige a divulgação de certas informações sobre os termos e condições dos empréstimos feitos para o pessoal-chave da administração e membros próximos da família do pessoal-chave da administração, quando esses empréstimos:
  - (a) não estão amplamente disponíveis para pessoas de fora do grupo-chave da administração; e
  - (b) podem estar amplamente disponíveis fora do grupo-chave da administração, mas para os quais a disponibilidade não é amplamente conhecida para a população em geral.A divulgação dessa informação é exigida para fins de prestação de contas e responsabilização. O exercício de julgamento pode ser necessário na determinação de quais empréstimos devem ser divulgados para satisfazer às exigências desta Norma. Esse julgamento deve ser exercido após a consideração dos fatos relevantes e de maneira consistente com o alcance dos objetivos das demonstrações contábeis.
- 40. O item 34(a) exige a divulgação da remuneração agregada do pessoal-chave da administração. O pessoal-chave da administração inclui diretores ou membros do corpo administrativo e membros da alta administração. Diretores ou membros do corpo administrativo da entidade também podem receber remuneração ou benefícios da entidade por serviços prestados que não sejam relativos ao seu papel como diretor ou membro do

corpo administrativo da entidade ou como servidor/empregado da entidade. O item 34(b)(i) exige a divulgação do montante total dessa outra remuneração ou benefício.

41. Membros próximos da família do pessoal-chave da administração podem influenciar, ou serem influenciados pelo pessoal-chave da administração, em suas transações com a entidade. O item 34(b)(ii) exige a divulgação do total de remuneração e benefício fornecido para o período a membros próximos da família do pessoal-chave da administração.

42 a 43 (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, 21 de novembro de 2019.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.057.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2019

## Aprova a NBC TSP 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a *Ipsas 3 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

### NBC TSP 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Sumário	Item
Objetivo	1 – 2
Alcance	3 – 6
Definições	7 – 8
Materialidade	8
Políticas contábeis	9 – 36
Seleção e aplicação de políticas contábeis	9 – 15
Consistência das políticas contábeis	16
Mudanças nas políticas contábeis	17 – 36
Aplicação de mudanças nas políticas contábeis	24 – 32
Aplicação retrospectiva	27
Limitações à aplicação retrospectiva	28 – 32
Divulgação	33 – 36
Mudança nas estimativas contábeis	37 – 45
Divulgação	44 – 45
Erros	46 – 54
Limitações da reapresentação retrospectiva	48 – 53
Divulgação de erros de períodos anteriores	54
Impossibilidade da aplicação retrospectiva de políticas contábeis e reapresentação retrospectiva	55 – 61
Vigência	

#### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer critérios para selecionar e alterar as políticas contábeis, juntamente com (a) o tratamento contábil e a divulgação de mudanças nas políticas contábeis, (b) mudança nas estimativas contábeis e (c) retificações de erros. Esta

Norma tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo com outras entidades.

2. As exigências de divulgação relativas a políticas contábeis, exceto aquelas que digam respeito a mudanças entre tais políticas contábeis, são estabelecidas na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

## Alcance

3. **Esta Norma deve ser aplicada na seleção e na aplicação de políticas contábeis, bem como na contabilização de mudanças de políticas contábeis, nas mudanças de estimativas contábeis e correções de erros de períodos anteriores.**
4. Os efeitos tributários de retificações de erros de períodos anteriores e de ajustes retrospectivos efetuados para a aplicação de alterações nas políticas contábeis não são considerados nesta Norma.
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:  
Políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas aplicadas pela entidade na elaboração e na apresentação das demonstrações contábeis.  
Mudança de estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que resulta da avaliação da situação atual dos ativos e passivos e das obrigações e dos benefícios futuros esperados a eles associados. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.  
Aplicação impraticável de um requisito ocorre quando a entidade não puder aplicá-lo depois de ter efetuado todos os esforços razoáveis nesse sentido. Para um período anterior, em particular, é impraticável aplicar, retrospectivamente, a mudança na política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro se:
  - (a) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva não são determináveis;
  - (b) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir premissas com base na intenção da administração à época; ou
  - (c) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir estimativas significativas de valores e for impossível identificar objetivamente a informação sobre essas estimativas que:
    - (i) proporcione evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deveriam ter sido reconhecidos, mensurados ou evidenciados; e
    - (ii) estaria disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior tiveram autorização para divulgação.
- Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade, de um ou mais períodos anteriores, decorrentes de falhas no uso ou uso incorreto de informação confiável que:
  - (a) estava disponível quando da autorização para a divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e
  - (b) poderia ter sido obtida de forma razoável e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de incorreções matemáticas, incorreções na aplicação de políticas contábeis, omissões, descuidos, interpretações incorretas de fatos e fraudes.

Aplicação prospectiva de mudança em política contábil e de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente:

- (a) a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorrerem após a data em que a política for alterada; e
- (b) o reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos correntes e futuros afetados pela mudança.

Aplicação retrospectiva é a aplicação de nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Reapresentação retrospectiva é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de período anterior nunca tivesse ocorrido.

## Materialidade

8. Avaliar se uma omissão ou incorreção pode influenciar as decisões dos usuários e, portanto, for material, requer que sejam consideradas as características daqueles usuários. Presume-se que os usuários tenham conhecimento razoável do setor público, de atividades econômicas e contábeis, além de disposição para analisar a informação com razoável diligência. Portanto, a avaliação precisa levar em conta como os usuários com tais características poderiam ser razoavelmente influenciados na tomada e avaliação de decisões.

## Políticas contábeis

### Seleção e aplicação de políticas contábeis

9. Quando uma NBC TSP se aplicar especificamente a uma transação, outro evento ou condição, as políticas contábeis aplicadas devem ser determinadas pela aplicação dessa norma.
10. As NBCs TSP estabelecem as políticas contábeis que resultam em demonstrações contábeis que contêm informações relevantes e confiáveis sobre transações, outros eventos e condições às quais se aplicam. Essas políticas não precisam ser aplicadas quando o efeito for irrelevante. No entanto, é inadequado deixar de aplicar as NBCs TSP, ou deixar de corrigir erros, com a justificativa de as distorções serem imateriais, caso obtenha uma apresentação enviesada da situação patrimonial, demonstração do resultado ou dos fluxos de caixa da entidade.
11. (Não convergido).
12. Na ausência de NBC TSP que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração deve exercer seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulte em informação que seja:
  - (a) relevante para a tomada de decisão dos usuários; e
  - (b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:
    - (i) representem fidedignamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
    - (ii) reflitam a essência econômica das transações, outros eventos e condições e, não apenas a forma legal;
    - (iii) sejam neutras, isto é, que estejam livres de viés;
    - (iv) sejam prudentes; e
    - (v) sejam completas em todos os aspectos materiais.

13. O item 12 exige o desenvolvimento de políticas contábeis para assegurar que as demonstrações contábeis proporcionem informações que atendam ao conjunto de características qualitativas, conforme definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.
14. **Ao exercer os julgamentos descritos no item 12, a administração deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:**
  - (a) as exigências das NBCs TSP que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e
  - (b) as definições e os critérios de reconhecimento e de mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas contidos em outras NBCs TSP.
15. Ao exercer o julgamento descrito no item 12, a administração também pode considerar (a) os pronunciamentos mais recentes de órgãos normatizadores e (b) práticas aceitas do setor público ou privado, mas somente na medida em que elas não entrem em conflito com as fontes do item 14. Por exemplo, NBCs TG e pronunciamentos do IPSASB.

#### **Consistência das políticas contábeis**

16. A entidade deve selecionar e aplicar suas políticas contábeis de forma consistente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que uma NBC TSP exija ou permita especificamente a classificação de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas. Se uma NBC TSP exigir ou permitir tal classificação, uma política contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada consistentemente para cada classe.

#### **Mudanças nas políticas contábeis**

17. A entidade deve mudar a política contábil apenas se a mudança:
  - (a) for exigida por NBC TSP; ou
  - (b) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos e condições acerca da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade.
18. Os usuários das demonstrações contábeis devem ter a possibilidade de compará-las ao longo do tempo para identificar tendências na situação patrimonial, no desempenho e nos fluxos de caixa. Nesse caso, devem ser aplicadas as mesmas políticas contábeis dentro de cada período e de um período para o outro, a menos que a mudança de política contábil esteja em conformidade com um dos critérios dispostos no item 17.
19. A mudança do regime contábil é uma mudança de política contábil.
20. A mudança de tratamento contábil, reconhecimento ou mensuração de transação, evento ou condição, de acordo com um regime contábil, é considerada uma mudança de política contábil.
21. Não constituem mudanças nas políticas contábeis:
  - (a) a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que sejam diferentes, em essência, daqueles que ocorriam anteriormente; e
  - (b) a adoção de nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou que eram imateriais.
22. A aplicação inicial da política de reavaliação de ativos, em conformidade com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado ou com a NBC TSP 08 – Ativo Intangível, é uma mudança na política contábil a ser tratada como reavaliação, conforme a NBC TSP 07 ou a NBC TSP 08, e, não, conforme esta Norma em particular.

23. Os itens de 24 a 36 não se aplicam à mudança de política contábil descrita no item 22.

#### *Aplicação de mudanças nas políticas contábeis*

##### **24. Aspectos sujeitos ao item 28:**

- (a) a entidade deve contabilizar uma mudança na política contábil resultante da adoção inicial de NBC TSP, de acordo com as disposições transitórias específicas, se essas existirem, expressas nessa norma; e
- (b) quando a entidade altera uma política contábil na adoção inicial de NBC TSP que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa mudança ou quando altera uma política contábil voluntariamente, ela deve aplicar essa mudança retrospectivamente.

25. Para fins desta Norma, a adoção antecipada de uma norma não deve ser considerada como mudança voluntária na política contábil.

26. Na ausência de NBC TSP que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a entidade pode, de acordo com o item 14, aplicar uma política contábil proveniente (a) de pronunciamentos mais recentes emitidos por órgãos normatizadores, e (b) que seja aceita pelas práticas adotadas pelo setor público e privado, mas desde que sejam consistentes com o item 14. Por exemplo, NBCs TG e pronunciamentos do IPSASB.

#### **Aplicação retrospectiva**

27. Observado o disposto no item 28, quando uma mudança na política contábil é aplicada, retrospectivamente, conforme os itens 24(a) ou (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada item do patrimônio líquido afetado referente ao período anterior mais antigo apresentado e ajustar também os demais montantes comparativos divulgados referentes ao período anterior apresentado, como se a nova política contábil tivesse sempre sido aplicada.

#### **Limitações à aplicação retrospectiva**

- 28. Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos itens 24(a) ou (b), a mudança de política contábil deve ser aplicada retrospectivamente, exceto quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo da mudança.
- 29. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos no período resultantes da mudança na política contábil sobre as informações comparativas de um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contábil aos saldos contábeis de ativos e passivos de abertura do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve proceder ao ajuste correspondente no saldo de abertura de cada componente afetado do patrimônio líquido desse período.
- 30. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de nova política contábil a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contábil, prospectivamente, a partir do período mais antigo possível.
- 31. Ao aplicar nova política contábil retrospectivamente, a entidade deve aplicar a nova política à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto possível. A aplicação retrospectiva a período anterior deve ser considerada não praticável se não for viável determinar o efeito cumulativo nos valores dos balanços de abertura e de encerramento desse período. O valor do ajuste resultante, relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações contábeis, deve ser registrado no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado do período anterior mais antigo

apresentado. Geralmente, o ajuste é registrado em *superávits* ou *déficits* acumulados. Contudo, o ajuste pode ser efetuado em outro componente do patrimônio líquido (por exemplo, para cumprir uma NBC TSP específica). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, deve ser também ajustada para períodos tão antigos quanto possível.

32. Quando for impraticável à entidade aplicar nova política contábil retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o item 30, deve aplicar a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Portanto, desconsidera-se a parcela do ajuste cumulativo em ativos, passivos e patrimônio líquido correspondente a períodos anteriores ao período mais antigo praticável. A mudança na política contábil é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a nova política, prospectivamente, a partir de qualquer período anterior. Os itens de 55 a 58 oferecem orientação sobre o que fazer quando for impraticável aplicar nova política contábil a um ou mais períodos anteriores.

#### *Divulgação*

33. Quando a aplicação inicial de NBC TSP (a) tiver efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, (b) tiver tal efeito, exceto se for impraticável determinar o valor a ser ajustado, ou (c) puder ter efeito em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

- (a) o título da NBC TSP;
- (b) quando aplicável, que a mudança na política contábil é efetuada de acordo com as disposições transitórias da aplicação inicial da referida NBC TSP;
- (c) a natureza da mudança na política contábil;
- (d) quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias;
- (e) quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeito em períodos futuros;
- (f) para o período corrente e para cada período anterior, até o ponto em que seja praticável, o montante dos ajustes para cada item afetado da demonstração contábil;
- (g) o valor do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até o ponto em que seja praticável; e
- (h) se a aplicação retrospectiva exigida pelos itens 24(a) ou (b) for impraticável para período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, devem ser divulgadas as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e a descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

34. Quando uma mudança voluntária na política contábil (a) tiver efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, (b) puder ter efeito naquele período, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou (c) puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

- (a) a natureza da mudança na política contábil;
- (b) as razões pelas quais a aplicação da nova política contábil proporciona informação confiável e mais relevante;
- (c) o montante do ajuste para cada linha afetada da demonstração contábil para o período corrente e para cada período anteriormente apresentado, até onde seja possível;
- (d) o montante do ajuste relacionado a períodos anteriores aos apresentados, até onde seja praticável; e
- (e) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e a descrição de como e desde quando a mudança da política contábil tem sido aplicada, se a aplicação retrospectiva for impraticável para período anterior específico ou para períodos anteriores aos apresentados.

**As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas evidenciações.**

35. Quando a entidade não aplicar nova NBC TSP já emitida, mas que ainda não esteja em vigor, deve publicar:
  - (a) tal fato; e
  - (b) informação conhecida ou razoavelmente estimável que seja relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação da nova NBC TSP terá sobre as demonstrações contábeis da entidade no período de sua aplicação inicial.
36. Ao cumprir o item 35, a entidade deve divulgar:
  - (a) o título da nova NBC TSP;
  - (b) natureza da mudança ou das mudanças iminentes na política contábil;
  - (c) data a partir da qual é exigida a aplicação da norma;
  - (d) data a partir da qual a entidade planeja aplicar inicialmente a norma; e
  - (e) qualquer uma das alternativas abaixo:
    - (i) divulgação das discussões do impacto que se espera que a aplicação inicial da NBC TSP tenha sobre as demonstrações contábeis da entidade; ou
    - (ii) divulgação da explicação acerca dessa impossibilidade, se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente estimável.

### **Mudança nas estimativas contábeis**

37. Como consequência das incertezas inerentes aos serviços prestados, realização de negociações ou outras atividades, muitos itens nas demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:
  - (a) receita tributária devida ao governo;
  - (b) inadimplência decorrente de tributos não recebidos;
  - (c) obsolescência de estoque;
  - (d) valor justo de ativos ou passivos financeiros;
  - (e) vida útil ou padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros, potenciais de serviços incorporados em ativos depreciáveis ou a porcentagem de conclusão na construção de estradas; e
  - (f) obrigações decorrentes de garantias.
38. O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.
39. A estimativa pode necessitar de revisão, caso ocorra alterações nas circunstâncias em que ela se baseou ou em consequência de novas informações ou maior experiência. Dada a sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de erro.
40. A mudança na base de mensuração é uma mudança na política contábil e, não, na estimativa contábil. Quando for difícil determinar se a mudança ocorre na política contábil ou na estimativa contábil, deve ser tratada como na estimativa contábil.
41. O efeito de mudança na estimativa contábil, que não seja mudança à qual se aplique o item 42, deve ser reconhecido prospectivamente, incluindo-o no resultado do:
  - (a) período da mudança, se afetar apenas esse período; ou
  - (b) período da mudança e futuros períodos, se afetar todos eles.
42. Na medida em que a mudança da estimativa contábil resultar em mudanças em ativos e passivos ou relacionar-se a um item do patrimônio líquido, ela deve ser reconhecida

**pelo ajuste no correspondente valor contábil do item do ativo, do passivo ou do patrimônio líquido no período da mudança.**

43. O reconhecimento prospectivo do efeito da mudança na estimativa contábil significa que a mudança é aplicada a transações, outros eventos e condições, a partir da data de alteração da estimativa. A mudança na estimativa contábil pode afetar apenas o resultado do período corrente, ou o resultado do período corrente e dos períodos futuros. Por exemplo, a mudança na estimativa do montante de ajustes para perdas de créditos de liquidação duvidosa afeta apenas o *superávit* ou perda do período corrente. Entretanto, a mudança na estimativa da vida útil ou no padrão esperado de consumo de benefícios econômicos ou potencial de serviços de ativo depreciável, afeta a despesa de depreciação no período corrente e também cada período futuro durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança relacionada ao período corrente deve ser reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso existente, em períodos futuros deve ser reconhecido apenas no futuro.

### **Divulgação**

44. **A entidade deve divulgar a natureza e o montante decorrente da mudança na estimativa contábil que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos futuros, exceto para os casos de divulgação do efeito em períodos futuros quando for impraticável estimar aquele efeito.**
45. **Se o montante do efeito em períodos futuros não for divulgado porque a estimativa dele é impraticável, a entidade deve divulgar tal fato.**

### **Erros**

46. Erros podem ocorrer no reconhecimento, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos das demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis não estarão em conformidade com as normas se contiverem erros materiais ou erros imateriais cometidos intencionalmente para enviesar determinada apresentação da situação patrimonial, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período devem ser corrigidos antes de as demonstrações contábeis serem disponibilizadas para publicação. Contudo, os erros materiais por vezes não são descobertos até período subsequente, sendo então corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis desse período subsequente (ver itens de 47 a 52).
47. De acordo com o disposto no item 48, a entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto das demonstrações contábeis cuja autorização para publicação ocorra após a descoberta de tais erros. A correção deve seguir alternativamente os seguintes critérios:
- (a) reapresentar os valores comparativos do período anterior apresentado nos quais o erro tenha ocorrido; ou
  - (b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, o erro deve ser corrigido por meio da reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido do período anterior mais antigo apresentado.

### **Limitações da reapresentação retrospectiva**

48. Um erro de período anterior deve ser corrigido por meio da reapresentação retrospectiva, salvo quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo do erro.
49. Quando for impraticável determinar os efeitos de erro em período específico na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a

**entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, de passivos e do patrimônio líquido do período mais antigo para o qual seja praticável a reapresentação retrospectiva (que pode ser o período corrente).**

50. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais praticável possível.
51. A correção de erro de período anterior deve ser excluída do *superávit* ou do *déficit* do período no qual o erro foi descoberto. Qualquer informação apresentada a respeito de períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, deve também ser retificada nos períodos tão antigos quanto praticável.
52. Quando for impossível determinar o montante do erro (por exemplo, erro na aplicação de política contábil) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o item 50, deve retificar a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Dessa forma, deve ignorar a parcela da retificação de erros cumulativos de ativos, de passivos e de patrimônio líquido, relativa a períodos anteriores à data em que a retificação do erro foi praticada. Os itens de 55 a 58 fornecem orientação sobre situações em que é impraticável corrigir erro para um ou mais períodos anteriores.
53. Correções de erro distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não constitui retificação de erro.

#### **Divulgação de erros de períodos anteriores**

54. Ao aplicar o item 47, a entidade deve divulgar as seguintes informações:
  - (a) a natureza do erro de período anterior;
  - (b) para cada período anterior apresentado e até onde for praticável, o montante de retificação de cada elemento componente da demonstração contábil que tenha sido afetada;
  - (c) montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado; e
  - (d) no caso em em que a reapresentação retrospectiva for impraticável para período anterior específico, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e a descrição de como e desde quando o erro foi corrigido. As demonstrações contábeis de períodos subsequentes à retificação do erro não precisam repetir essas divulgações.

#### **Impossibilidade da aplicação retrospectiva de políticas contábeis e reapresentação retrospectiva**

55. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informações comparativas de um ou mais períodos anteriores apresentados para fins de comparação com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido reunidas informações necessárias em período anterior, de tal forma que não seja possível a aplicação retrospectiva de nova política contábil (incluindo, para a finalidade dos itens de 56 a 58, a sua aplicação prospectiva a períodos anteriores) ou a reapresentação retrospectiva para retificação de erro atribuído a determinado período anterior, podendo ser impraticável recriar essa informação.
56. Frequentemente é necessária a adoção de estimativas para a aplicação de política contábil a elementos das demonstrações contábeis reconhecidos ou divulgados em decorrência de operações, eventos ou condições. As estimativas são, por natureza, subjetivas e podem ser desenvolvidas após a data do balanço. A elaboração de estimativas é potencialmente mais

diffícil na aplicação retrospectiva de política contábil ou na reapresentação de demonstrações contábeis, com o fim de corrigir erro de período anterior, por conta do longo período de tempo que pode ter passado desde que a transação ocorreu. Entretanto, o objetivo das estimativas relacionadas a períodos anteriores deve ser igual ao das estimativas desenvolvidas no período corrente, qual seja o objetivo de refletir as reais circunstâncias existentes na ocasião em que ocorreu a transação.

57. Portanto, a aplicação retrospectiva de nova política contábil ou correção de erros de período anterior exige informação diferenciada que:
  - (a) forneça evidência das circunstâncias que existiam à época em que a transação, outro evento ou condição ocorreu; e
  - (b) poderia ter estado disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior receberam autorização para publicação.

Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, estimativa do valor justo não baseada em preço observável), é impraticável distinguir esses tipos de informação. Caso a aplicação retrospectiva de políticas contábeis ou a reapresentação retrospectiva exigir que se faça uma estimativa significativa para a qual seja impossível identificar esses dois tipos de informação, é impraticável aplicar retrospectivamente a nova política contábil ou retificar retrospectivamente o erro de período anterior.

58. Não se deve utilizar a retrospectiva do que deveria ter sido efetuado ao aplicar nova política contábil ou ao corrigir erros atribuíveis a período anterior, nem se deve fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções da administração em período anterior. Também não se deve estimar valores reconhecidos, mensurados ou evidenciados em períodos anteriores.

59 a 61 (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, 21 de novembro de 2019.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.057.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 24, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2019

**Aprova a NBC TSP 24 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.**

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Iipsas 4 – *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

## **NBC TSP 24 – EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Sumário	Item
Objetivo	1 – 2
Alcance	3 – 9
Definições	10 – 19
Moeda funcional	11 – 16
Itens monetários	17
Investimento líquido em entidade no exterior	18 – 19
Resumo da abordagem exigida por esta Norma	20 – 22
Apresentação de transação em moeda estrangeira em moeda funcional	23 – 42
Reconhecimento inicial	23 – 26
Apresentação em períodos subsequentes	27 – 30
Reconhecimento das variações cambiais	31 – 39
Mudança da moeda funcional	40 – 42
Utilização da moeda de apresentação diferente da moeda funcional	43 – 58
Conversão para moeda de apresentação das demonstrações contábeis	43 – 49
Conversão das demonstrações de entidade no exterior	50 – 56
Alienação total ou parcial de entidade no exterior	57 – 58
Efeitos fiscais das variações cambiais	59
Divulgação	60 – 73
Vigência	

### **Objetivo**

1. A entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas: pode realizar

transações em moedas estrangeiras ou possuir operações no exterior. Além disso, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. O objetivo desta Norma é estabelecer como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação.

2. Os principais pontos envolvem (a) quais taxas de câmbio devem ser utilizadas e (b) como reportar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis.

## Alcance

3. **A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve adotar esta Norma:**
  - (a) na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras, exceto para transações com derivativos e instrumentos financeiros;
  - (b) na conversão da demonstração do resultado e do balanço patrimonial de entidades no exterior que estão incluídas nas demonstrações contábeis da entidade por meio da consolidação ou pela aplicação do método da equivalência patrimonial; e
  - (c) na conversão da demonstração do resultado e do balanço patrimonial para outra moeda de apresentação.
4. Esta Norma também se aplica quando a entidade converte os montantes relativos aos derivativos em sua moeda funcional para sua moeda de apresentação.
5. Esta Norma não se aplica ao procedimento de *hedge accounting* para elementos de moeda estrangeira, incluindo o *hedge* de investimento líquido em entidade no exterior.
6. **Esta Norma aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.**
7. (Não convergido).
8. Esta Norma se aplica à apresentação das demonstrações contábeis em moeda estrangeira e estabelece exigências a serem observadas para que as demonstrações contábeis resultantes possam ser consideradas em conformidade com as NBCs TSP. Para conversões de informações financeiras em moeda estrangeira que não cumpram essas exigências, esta Norma especifica as informações a serem divulgadas.
9. Esta Norma não se aplica à apresentação da demonstração dos fluxos de caixa para aqueles advindos de transações em moeda estrangeira ou para a conversão de fluxos de caixa da entidade no exterior (ver NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa).

## Definições

10. **Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:**  
**Taxa de fechamento** é a taxa de câmbio à vista vigente na data das demonstrações contábeis.  
**Variação cambial** é a diferença resultante da conversão de determinado valor de uma moeda para outra, a diferentes taxas de câmbio.  
**Taxa de câmbio** é a taxa para efetuar trocas entre duas moedas.  
**Moeda estrangeira** é a moeda diferente da moeda funcional da entidade.  
**Entidade no exterior** pode ser uma controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial da entidade que reporta as demonstrações contábeis, cujas atividades são baseadas ou conduzidas em país ou moeda diferente dessa entidade.  
**Moeda funcional** é a moeda do ambiente econômico principal em que a entidade opera.

Itens monetários são unidades de moeda mantidas em caixa, direitos a serem recebidos e obrigações a serem pagas em quantia fixa ou determinável de moeda. Investimento líquido em entidade com operações no exterior é o valor da participação da entidade investidora no patrimônio líquido da entidade com operação no exterior. Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

Taxa de câmbio à vista é a taxa normalmente utilizada para liquidação imediata das operações de câmbio.

## Moeda funcional

11. O ambiente econômico principal no qual a entidade opera é, em geral, aquele em que ela fundamentalmente gera e utiliza caixa. A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação de sua moeda funcional:
  - (a) a moeda:
    - (i) que é gerada a partir de receitas, tais como tributos, doações e multas;
    - (ii) que mais influencia os preços de bens e serviços (geralmente, é a moeda na qual o preço de venda de seus produtos e serviços são determinados e estabelecidos); e
    - (iii) do país cuja concorrência e regulação mais influenciam a determinação do preço de venda de seus produtos e serviços;
  - (b) a moeda que mais influencia mão de obra, material e outros custos para o fornecimento de produtos ou serviços (geralmente é a moeda na qual tais custos são determinados e estabelecidos).
12. Os seguintes fatores podem servir como evidências para determinar a moeda funcional da entidade:
  - (a) a moeda na qual são obtidos os recursos das atividades de financiamento (por exemplo, emissão de títulos de dívida ou ações);
  - (b) a moeda na qual os recursos gerados pelas atividades operacionais são normalmente acumulados.
13. Os seguintes fatores adicionais devem ser considerados na determinação da moeda funcional de entidade com operações no exterior, e se a moeda funcional dessa entidade é a mesma que a da entidade que reporta as demonstrações contábeis (a entidade que reporta as demonstrações contábeis, nesse contexto, é aquela entidade que possui a entidade com operações no exterior como sua controlada, filial, coligada ou empreendimento controlado em conjunto):
  - (a) se as atividades da entidade com operações no exterior são desenvolvidas como extensão da entidade que reporta as demonstrações contábeis e não com grau significativo de autonomia;
  - (b) se as transações com a entidade que reporta as demonstrações contábeis ocorrem em proporção alta ou baixa das atividades da entidade com operações no exterior;
  - (c) se os fluxos de caixa das atividades da entidade com operações no exterior afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que reporta as demonstrações contábeis e se estão prontamente disponíveis para remessa para esta;
  - (d) se os fluxos de caixa das atividades da entidade com operações no exterior são suficientes para cobrir dívidas existentes e esperadas sem necessidade de aporte de recursos pela entidade que reporta as demonstrações contábeis.
14. Quando os indicadores acima estiverem mesclados e a moeda funcional não for evidente, a administração deve utilizar seu julgamento para determinar a moeda funcional que representa com maior fidedignidade os efeitos econômicos das transações, dos eventos e das condições subjacentes. Como parte dessa abordagem, a administração deve priorizar os indicadores do item 11 antes de considerar os indicadores dos itens 12 e 13, elaborados para fornecer evidências adicionais para determinar a moeda funcional da entidade.
15. A moeda funcional da entidade deve refletir as transações, os eventos e as condições

relevantes relacionados a ela. Portanto, uma vez determinada, a moeda funcional não deve ser alterada a menos que haja mudança nas transações, nos eventos e nas condições subjacentes.

16. Se a moeda funcional for moeda de economia hiperinflacionária, as demonstrações contábeis da entidade devem ser monetariamente atualizadas. A entidade não pode evitar a atualização, adotando como sua moeda funcional uma moeda diferente da moeda funcional determinada com base nesta Norma (tal como a moeda funcional de sua controladora).

### **Itens monetários**

17. A característica essencial de item monetário é o direito de receber (ou a obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Os exemplos incluem: pensões e outros benefícios a empregados a serem pagos em dinheiro; provisões a serem liquidadas em dinheiro; e dividendos em dinheiro ou outras distribuições reconhecidas como passivos.

Por outro lado, a característica essencial de item não monetário é a ausência do direito de receber (ou da obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Os exemplos incluem: valores pagos em adiantamento por bens e serviços (por exemplo: aluguel antecipado); ativos intangíveis; estoques; ativo imobilizado; e provisões a serem liquidadas mediante a entrega de ativo não monetário.

### **Investimento líquido em entidade no exterior**

18. A entidade pode ter item monetário a receber ou a pagar para entidade no exterior. O item para o qual sua liquidação não é provável de ocorrer, nem esteja planejada para futuro previsível é, em essência, parte do investimento líquido dessa entidade naquela entidade no exterior, devendo ser contabilizado de acordo com os itens 37 e 38. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos a longo prazo, mas não incluem contas a receber ou a pagar decorrentes de transações comerciais.
19. A entidade que possui item monetário a receber ou a pagar de entidade com operações no exterior, conforme descrito no item 18, pode ser qualquer entidade controlada da entidade econômica (entidade consolidada). Por exemplo, a entidade possui duas controladas, A e B. A controlada B é uma entidade com operações no exterior. A controlada A concede empréstimo à B. O valor a receber por A (concedente do empréstimo) é parte do investimento líquido de A em B, se a liquidação do empréstimo por B não estiver planejada e nem for provável que ocorra em futuro previsível. Isso seria também verdadeiro se a controlada A fosse ela mesma uma entidade no exterior.

### **Resumo da abordagem exigida por esta Norma**

20. Ao elaborar as demonstrações contábeis, cada entidade – seja ela entidade individual, entidade que possua entidades no exterior (como entidade controladora) ou entidade com operações no exterior (como controlada ou filial) – deve determinar sua moeda funcional, com base nos itens de 11 a 16. A entidade deve converter os itens expressos em moeda estrangeira para sua moeda funcional e divulgar os efeitos de tal conversão, de acordo com os itens de 23 a 42 e 59.
21. Muitas entidades que reportam as demonstrações contábeis são compostas de diversas entidades individuais (por exemplo, a entidade econômica é formada pela controladora e uma ou mais controladas). Vários tipos de entidades, participantes, ou não, de entidade econômica, podem ter investimentos em coligadas ou acordos em conjunto. Elas também podem ter filiais, agências ou sucursais. É necessário que a demonstração do resultado e o balanço patrimonial de cada entidade individual incluída na entidade que reporta as demonstrações contábeis sejam convertidas para a moeda utilizada por essa entidade. Esta Norma permite que a moeda de apresentação da entidade que reporta as demonstrações

contábeis seja qualquer moeda (ou moedas). As demonstrações do resultado e o balanço patrimonial de qualquer entidade individual dentro da entidade que reporta as demonstrações contábeis, cuja moeda funcional difere da moeda de apresentação utilizada, devem ser convertidas com base nos itens de 43 a 59.

22. Esta Norma também permite à entidade individual que elabora suas demonstrações contábeis ou à entidade que elabora suas demonstrações contábeis separadas, de acordo com a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas, apresentar essas demonstrações em qualquer moeda (ou moedas). Caso a moeda de apresentação das demonstrações contábeis seja diferente da moeda funcional, a demonstração do resultado e o balanço patrimonial também devem ser convertidos para a moeda de apresentação, conforme os itens de 43 a 59.

## **Apresentação de transação em moeda estrangeira em moeda funcional**

### **Reconhecimento inicial**

23. A transação em moeda estrangeira é aquela expressa ou que exige liquidação em moeda estrangeira, incluindo transações que surgem quando a entidade:
- (a) compra ou vende produtos ou serviços, cujo preço é expresso em moeda estrangeira;
  - (b) obtém ou concede empréstimos, quando os valores a pagar ou a receber são expressos em moeda estrangeira; ou
  - (c) de alguma outra forma, adquire ou aliena ativos, ou incorre ou liquida passivos expressos em moeda estrangeira.
24. **A transação em moeda estrangeira deve ser registrada, no seu reconhecimento inicial, pela moeda funcional, aplicando-se a taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data da transação à vista, sobre o montante em moeda estrangeira.**
25. A data da transação é a data na qual a transação se qualifica para reconhecimento, de acordo com as NBCs TSP. Por motivos práticos, muitas vezes é utilizada uma taxa que se aproxima da taxa real na data da transação. Por exemplo, a taxa média semanal ou mensal pode ser utilizada para todas as transações, em cada moeda estrangeira, ocorridas durante aquele período. Entretanto, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, a utilização da taxa média do período não é adequada.
26. Alterações nas taxas de câmbio podem ter impacto no caixa ou seus equivalentes mantidos ou a realizar em moeda estrangeira. A apresentação de tais variações cambiais é tratada na NBC TSP 12. Apesar de essas alterações não serem fluxos de caixa, os seus efeitos devem ser apresentados na demonstração dos fluxos de caixa a fim de conciliar caixa e equivalentes de caixa no início e final do período. Esses valores devem ser apresentados separadamente dos fluxos de caixa provenientes de atividades operacionais, de investimento e de financiamento, e incluem as diferenças, se houver, em relação à alternativa de tais fluxos de caixa serem demonstrados, utilizando-se a taxa de câmbio do final do período.

## **Apresentação em períodos subsequentes**

27. **Em cada período das demonstrações contábeis:**
- (a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos, utilizando-se a taxa de fechamento;
  - (b) os itens não monetários que são mensurados ao custo histórico em moeda estrangeira devem ser convertidos, utilizando-se a taxa de câmbio da data da transação; e
  - (c) os itens não monetários que são mensurados ao seu valor justo em moeda estrangeira devem ser convertidos, utilizando-se a taxa de câmbio da data em que

**o valor justo for determinado.**

28. O valor contábil de um item é determinado em conjunto com outras NBCs TSP pertinentes. Por exemplo, itens do ativo imobilizado podem ser mensurados ao valor justo ou pelo custo histórico de acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. Independentemente de o valor contábil ser determinado com base no custo histórico ou no valor justo, caso esse montante seja determinado em moeda estrangeira, deve ser convertido em moeda funcional de acordo com esta Norma.
29. O valor contábil de alguns itens deve ser determinado comparando-se dois ou mais valores. Por exemplo, o valor contábil dos estoques deve ser determinado pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor, de acordo com a NBC TSP 04 – Estoques. Da mesma forma, de acordo com a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa, o valor contábil de ativo não gerador de caixa, para o qual há indicação de redução ao valor recuperável, é o menor entre o valor contábil, antes de se considerarem possíveis perdas por redução ao valor recuperável, e o seu valor recuperável. Quando o ativo não for monetário e for expresso em moeda estrangeira, o valor contábil deve ser determinado, comparando-se:
  - (a) o custo ou valor contábil, conforme o caso, convertido à taxa de câmbio vigente na data da determinação do valor (por exemplo, a taxa na data da transação para item mensurado em termos de custo histórico); e
  - (b) o valor líquido realizável ou o valor recuperável, conforme o caso, convertido à taxa de câmbio da data em que o valor foi determinado (por exemplo, taxa de fechamento na data das demonstrações contábeis).Essa comparação pode gerar perda por redução ao valor recuperável a ser reconhecida na moeda funcional sem que seja reconhecida na moeda estrangeira e vice-versa.
30. Quando várias taxas de câmbio estiverem disponíveis, a taxa de câmbio a ser utilizada deve ser aquela a partir da qual os futuros fluxos de caixa representados pela transação ou saldo poderiam ser realizados se esses fluxos de caixa tivessem ocorrido na data da mensuração. Se, temporariamente, não houver câmbio entre duas moedas, a taxa a ser utilizada deve ser a primeira taxa de câmbio subsequente a partir da qual a transação de câmbio poderia ser efetuada.

### **Reconhecimento das variações cambiais**

31. Como observado no item 5, esta Norma não trata de *hedge accounting* para itens em moeda estrangeira.
32. **As variações cambiais que surgem da liquidação de itens monetários, ou da conversão de itens monetários por taxas diferentes daquelas pelas quais foram inicialmente convertidos durante o período, ou em demonstrações contábeis anteriores, devem ser reconhecidas no resultado do período em que surgirem, com exceção das variações cambiais tratadas no item 37.**
33. Quando itens monetários surgem de transações em moeda estrangeira e há mudança na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da liquidação, o resultado é uma variação cambial. Quando a transação deve ser liquidada dentro do mesmo período contábil em que ocorreu, toda a variação cambial deve ser reconhecida nesse mesmo período. Entretanto, quando a transação for liquidada em período contábil subsequente, a variação cambial reconhecida em cada período, até a data de liquidação, deve ser determinada pela mudança nas taxas de câmbio ocorrida durante cada período.
34. O tratamento da alteração da taxa de câmbio de moeda estrangeira na demonstração dos fluxos de caixa é descrito no item 26.
35. **Quando o ganho ou a perda sobre itens não monetários for reconhecido diretamente**

**no patrimônio líquido, qualquer variação cambial atribuída àquele item de ganho ou perda deve, também, ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido. Por outro lado, quando o ganho ou a perda sobre item não monetário for reconhecido no resultado do período, qualquer variação cambial atribuída àquele ganho ou perda deve, também, ser reconhecido no resultado do período.**

36. Outras NBCs TSP determinam que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos diretamente no patrimônio líquido. Por exemplo, a NBC TSP 07 requer que determinados ganhos e perdas da reavaliação de itens do ativo imobilizado sejam reconhecidos diretamente no patrimônio líquido. Quando tal ativo é mensurado em moeda estrangeira, o item 27(c) determina que o valor reavaliado seja convertido, utilizando-se a taxa em vigor na data de determinação do valor. Com isso, a variação cambial resultante também deve ser reconhecida no patrimônio líquido.
37. **Variações cambiais provenientes de item monetário que faz parte do investimento líquido da entidade que reporta as demonstrações contábeis em entidade com operações no exterior (ver item 18) devem ser reconhecidas no resultado do período das demonstrações contábeis separadas da entidade que reporta as demonstrações contábeis ou das demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme o caso. Nas demonstrações contábeis que incluem entidade com operações no exterior e entidade que reporta as demonstrações contábeis (por exemplo: demonstrações contábeis consolidadas, quando a entidade com operações no exterior é entidade controlada), tais variações cambiais devem ser reconhecidas, inicialmente, em item separado do patrimônio líquido e reconhecidas como ganho ou perda na alienação do investimento líquido, de acordo com o item 57.**
38. Quando o item monetário faz parte do investimento da entidade que reporta as demonstrações contábeis em operações no exterior e está expresso na moeda funcional dessa entidade, surge a variação cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme item 32. Se tal item está expresso na moeda funcional da entidade no exterior, surge a variação cambial nas demonstrações contábeis separadas da entidade que apresenta as demonstrações contábeis, conforme item 32. Se esse item está expresso em moeda que não é a funcional da entidade que reporta as demonstrações contábeis ou da entidade no exterior, a variação cambial em ambas as entidades surge, também, conforme item 32. Tais variações cambiais devem ser reclassificadas para item específico do patrimônio líquido nas demonstrações contábeis que incluem entidade com operações no exterior e nas demonstrações contábeis da entidade que as reporta, (por exemplo, demonstrações contábeis nas quais a entidade com operações no exterior é consolidada ou reconhecida pelo método da equivalência patrimonial).
39. Quando a entidade mantém seus registros contábeis em moeda diferente da sua moeda funcional, ao elaborar suas demonstrações contábeis todos os valores devem ser convertidos para a moeda funcional, conforme os itens de 23 a 30. Esse procedimento deve gerar os mesmos valores na moeda funcional que teriam ocorrido se os itens tivessem sido registrados inicialmente na moeda funcional. Por exemplo, itens monetários são convertidos para a moeda funcional utilizando a taxa de fechamento, e itens não monetários mensurados com base no custo histórico são convertidos utilizando a taxa de câmbio na data da transação que resultou em seu reconhecimento.

#### **Mudança da moeda funcional**

40. **Quando há mudança da moeda funcional, a entidade deve utilizar os procedimentos de conversão aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir da data da mudança.**
41. Conforme visto no item 15, a moeda funcional da entidade deve refletir as transações, os eventos e as condições subjacentes que são significativas para ela. Portanto, uma vez

determinada a moeda funcional, ela somente pode ser trocada se houver mudança nas transações, nos eventos e nas condições subjacentes. Por exemplo, a mudança na moeda que influencia fortemente os preços de venda de bens e serviços pode causar a mudança na moeda funcional da entidade.

42. O efeito de mudança na moeda funcional deve ser contabilizado prospectivamente. Ou seja, a entidade deve efetuar a conversão de todos os itens para a nova moeda funcional, utilizando a taxa de câmbio na data da mudança. Os valores convertidos resultantes para os itens não monetários devem ser tratados como se fossem seus custos históricos. Variações cambiais decorrentes da conversão de operação no exterior, previamente classificada em patrimônio líquido, conforme os itens 37 e 44(c), não devem ser reconhecidas no resultado do período, até a alienação da entidade no exterior.

### **Utilização da moeda de apresentação diferente da moeda funcional**

#### **Conversão para moeda de apresentação das demonstrações contábeis**

43. A entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação das demonstrações contábeis diferir da moeda funcional da entidade, sua demonstração do resultado e seu balanço patrimonial devem ser convertidos para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando uma entidade econômica, como organização internacional, contém entidades individuais com diferentes moedas funcionais, as demonstrações do resultado e os balanços patrimoniais de cada entidade devem ser expressas na mesma moeda comum a todas elas para que as demonstrações contábeis consolidadas possam ser apresentadas.
44. **A demonstração do resultado e o balanço patrimonial de entidade com operações no exterior cuja moeda funcional não é de economia hiperinflacionária devem ser convertidas para moeda de apresentação diferente por meio dos seguintes procedimentos:**
- (a) **ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado (por exemplo, incluindo as informações comparativas) devem ser convertidos utilizando a taxa de fechamento na data dessa demonstração;**
  - (b) **receitas e despesas para cada demonstração do resultado (por exemplo, incluindo as informações comparativas) devem ser convertidas utilizando a taxa de câmbio em vigor nas datas das transações; e**
  - (c) **todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como item separado do patrimônio líquido.**
45. Na conversão de fluxos de caixa, ou seja, dos recebimentos e pagamentos de caixa, de entidade com operações no exterior para fins de consolidação na sua demonstração dos fluxos de caixa, a entidade que reporta as demonstrações contábeis deve estar em conformidade com os procedimentos da NBC TSP 12. A NBC TSP 12 requer que os fluxos de caixa da entidade controlada, a qual satisfaz à definição de entidade no exterior, sejam convertidos, utilizando-se as taxas de câmbio entre a moeda de apresentação e a moeda estrangeira nas datas dos fluxos de caixa. A NBC TSP 12 também dispõe sobre ganhos e perdas não realizados oriundas de alterações nas taxas de câmbio no caixa e nos equivalentes de caixa mantidos ou a realizar em moeda estrangeira.
46. Por razões práticas, a taxa que se aproxime da taxa de câmbio em vigor nas datas das transações, por exemplo, taxa média para o período, é normalmente utilizada para converter itens de receita e despesa. Entretanto, se a taxa de câmbio flutuar, significativamente, a utilização da taxa média do período não é apropriada.
47. As variações cambiais mencionadas no item 44(c) são decorrentes de:
- (a) **diferença entre a conversão de receitas e despesas pela taxa de câmbio em vigor nas datas das transações e a de conversão de ativos e passivos pela taxa de fechamento.**

Tais variações cambiais decorrem tanto dos itens de receita e de despesa reconhecidos no resultado do período, quanto daqueles reconhecidos diretamente no patrimônio líquido;

- (b) diferença entre a conversão do patrimônio líquido inicial à taxa de fechamento diferente da taxa de fechamento anterior.

Essas variações cambiais não devem ser reconhecidas no resultado porque as mudanças na taxa de câmbio têm pouco ou nenhum efeito direto sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das operações. Quando as variações cambiais são relacionadas à entidade com operações no exterior que é consolidada, mas que não seja controlada integral, as variações cambiais acumuladas resultantes da conversão e atribuíveis a participações de não controladores devem ser apropriadas e reconhecidas como parte da participação desses não controladores no balanço patrimonial consolidado.

- 48. A demonstração do resultado e o balanço patrimonial da entidade cuja moeda funcional é a de economia hiperinflacionária devem ser convertidos para a moeda de apresentação por meio dos seguintes procedimentos:**
- (a) os valores (por exemplo, ativos, passivos, itens do patrimônio líquido, receitas e despesas, incluindo saldos comparativos) devem ser convertidos na taxa de fechamento na data das demonstrações contábeis mais recentes; exceto
- (b) que, quando os valores são convertidos para a moeda de economia não hiperinflacionária, os valores comparativos devem ser aqueles apresentados em valores anuais correntes nas demonstrações contábeis do período anterior (por exemplo, não são ajustados para mudanças subsequentes no nível de preços ou mudanças subsequentes na taxa de câmbio).
- 49. Quando a moeda funcional da entidade for a de economia hiperinflacionária, a entidade deve atualizar monetariamente suas demonstrações contábeis, antes de adotar o método de conversão descrito no item 48, exceto para valores comparativos que devem ser convertidos em moeda de economia não hiperinflacionária (ver item 48(b)). Quando a economia deixa de ser hiperinflacionária e a entidade não mais atualizar monetariamente suas demonstrações contábeis, ela deve utilizar como custo histórico, na conversão para moeda de apresentação, os valores atualizados ao nível de preço da data em que a entidade deixou de efetuar a referida atualização.**

#### **Conversão das demonstrações de entidade no exterior**

50. Os itens de 51 a 56, além dos itens de 43 a 49, se aplicam quando a demonstração do resultado e o balanço patrimonial de entidade com operações no exterior devem ser convertidos para moeda de apresentação para que a entidade com operações no exterior possa ser incluída nas demonstrações contábeis da entidade que reporta as demonstrações contábeis por meio da consolidação ou pelo método da equivalência patrimonial.
51. A incorporação da demonstração do resultado e do balanço patrimonial de entidade com operações no exterior àquelas da entidade que reporta as demonstrações contábeis devem seguir os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos e transações entre entidades que formam a entidade econômica (ver NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas).
52. Entretanto, ativo (ou passivo) monetário de entidade que pertença à entidade econômica, seja ele de curto ou de longo prazos, não pode ser eliminado contra o passivo (ou ativo) correspondente de outra entidade que pertença à mesma entidade econômica sem apresentar o resultado das flutuações da moeda nas demonstrações contábeis consolidadas. Isso ocorre porque o item monetário representa um compromisso para converter uma moeda em outra e expõe a entidade que reporta as demonstrações contábeis a ganhos ou a perdas devido às flutuações da moeda. Portanto, nas demonstrações contábeis consolidadas da entidade que reporta as demonstrações contábeis, tal variação cambial deve continuar a ser reconhecida no resultado do período ou, se originária das

circunstâncias descritas no item 37, deve ser classificada no patrimônio líquido até a alienação do investimento.

53. Quando a data das demonstrações contábeis de entidade no exterior for diferente da data da entidade que reporta as demonstrações contábeis, a entidade com operações no exterior normalmente elabora demonstrações adicionais referentes à mesma data das demonstrações contábeis da entidade que reporta as demonstrações contábeis. A NBC TSP 17 especifica as exigências a serem adotadas quando a data das demonstrações contábeis da entidade controladora não coincide com a da entidade controlada.
54. Quando existe diferença entre a data das demonstrações contábeis da entidade que reporta as demonstrações contábeis e a entidade no exterior, os ativos e os passivos da entidade com operações no exterior devem ser convertidos pela taxa de câmbio em vigor na data das demonstrações contábeis da entidade no exterior.
55. Os ajustes devem ser efetuados para mudanças significativas na taxa de câmbio até a data das demonstrações contábeis da entidade que reporta as demonstrações contábeis, de acordo com a NBC TSP 17. A mesma abordagem deve ser utilizada ao adotar o método da equivalência patrimonial para coligadas e empreendimentos controlados em conjunto, de acordo com a NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.
56. **O ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e qualquer ajuste ao valor justo dos ativos e passivos decorrentes da aquisição de entidade no exterior devem ser tratados como ativo e passivo da entidade no exterior. Portanto, devem ser expressos na moeda funcional da entidade no exterior e convertidos pela taxa de fechamento, de acordo com os itens 44 e 48.**

#### **Alienação total ou parcial de entidade no exterior**

57. **Na alienação de entidade no exterior, o valor acumulado das diferenças das variações cambiais relacionadas à entidade no exterior e acumulada em item separado do patrimônio líquido deve ser reclassificado para o resultado do período quando o ganho ou a perda da alienação for reconhecido (ver NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis).**
- 57A. Além do tratamento contábil previsto para a alienação integral da participação da entidade em entidade no exterior, as seguintes alienações parciais devem ser contabilizadas como alienação:
  - (a) quando a alienação parcial envolver a perda de controle de controlada que contenha entidade no exterior, mesmo que a entidade mantenha participação na ex-controlada após a alienação parcial; e
  - (b) quando a participação retida após a alienação parcial de participação em acordo em conjunto ou alienação parcial de participação em coligada que incluir operação no exterior for ativo financeiro que inclui operação no exterior.
- 57B. Na alienação de controlada que contenha entidade no exterior, o montante acumulado de variações cambiais relacionadas a essa entidade, que tenha sido atribuído à participação de não controladores, deve ser desreconhecido, sem, contudo, ser transferido para resultados acumulados no patrimônio líquido.
- 57C. **Na alienação parcial de controlada que contenha entidade no exterior, a entidade deve realocar o montante acumulado de variações cambiais reconhecido no patrimônio líquido às participações de não controladores nessa entidade no exterior, na proporção da participação destes. Em qualquer outra alienação parcial de entidade no exterior, a entidade deve transferir para resultados acumulados somente a participação proporcional alienada sobre o montante acumulado de variações**

## **cambiais reconhecido no patrimônio líquido.**

- 57D. A alienação parcial da participação em entidade no exterior é qualquer redução da participação mantida por entidade na entidade no exterior, com exceção daquelas reduções previstas no item 57A que devem ser contabilizadas como alienação.
58. A entidade pode alienar suas participações em entidade com operações no exterior por meio de venda, liquidação, reembolso de ações do capital ou abandono de toda ou parte daquela entidade no exterior. O pagamento de dividendo ou distribuição similar só faz parte da alienação quando constitui retorno sobre o investimento, por exemplo, quando o dividendo ou distribuição similar é pago com os lucros da pré-aquisição. No caso de alienação parcial, apenas a parte proporcional das variações cambiais acumuladas relacionadas devem ser incluídas no ganho ou na perda. A redução do valor contábil de entidade com operações no exterior não constitui alienação parcial. Consequentemente, nenhuma parte do ganho ou da perda cambial diferido deve ser reconhecida no resultado do período no momento da redução.

## **Efeitos fiscais das variações cambiais**

59. Para entidades sujeitas a tributos sobre a renda, que reportam as demonstrações contábeis, a orientação sobre o tratamento dos (a) efeitos fiscais associados aos ganhos e às perdas em transações com moeda estrangeira, e (b) variações cambiais provenientes da conversão de demonstrações contábeis da entidade (incluindo entidade no exterior) em moeda diferente podem ser encontrados nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

## **Divulgação**

60. **Nos itens 62 e de 64 a 66, as referências à moeda funcional se aplicam, no caso de entidade econômica, à moeda funcional da controladora.**
61. **A entidade deve divulgar:**  
(a) **o montante das variações cambiais reconhecidas no resultado do período, exceto para aquelas provenientes de instrumentos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado; e**  
(b) **variações cambiais líquidas, classificadas em conta específica do patrimônio líquido, e a conciliação do montante de tais variações cambiais, no começo e no fim do período.**
62. **Quando a moeda de apresentação das demonstrações contábeis for diferente da moeda funcional, esse fato deve ser citado juntamente com a divulgação da moeda funcional e a razão para a utilização de moeda de apresentação diferente.**
63. **Quando houver mudança na moeda funcional da entidade que reporta as demonstrações contábeis ou de entidade no exterior significativa, esse fato e a razão para a mudança da moeda funcional devem ser divulgados.**
64. **Quando a entidade apresenta suas demonstrações contábeis em moeda que seja diferente da sua moeda funcional, ela somente deve mencionar que essas demonstrações contábeis estão em conformidade com as NBCs TSP, se estiverem de acordo com todas as exigências de cada norma aplicável, incluindo o método de conversão descrito nos itens 44 e 48.**
65. A entidade, algumas vezes, apresenta suas demonstrações contábeis ou outras informações contábeis em moeda que não a sua moeda funcional sem cumprir as exigências do item 64. Por exemplo, a entidade pode converter para outra moeda somente itens selecionados de suas demonstrações contábeis ou, então, a entidade, cuja moeda funcional não seja moeda de economia hiperinflacionária, pode converter as demonstrações

contábeis para outra moeda, convertendo todos os itens pela taxa de fechamento mais recente. Essas conversões não estão de acordo com as NBCs TSP, e as divulgações especificadas no item 66 devem ser exigidas.

66. Quando a entidade apresentar suas demonstrações contábeis ou outras informações contábeis em moeda que não a sua moeda funcional ou a moeda de apresentação das demonstrações contábeis, e as exigências do item 64 não forem cumpridas, a entidade deve:
- (a) identificar claramente as informações como sendo informações suplementares para distingui-las das informações que estão de acordo com as NBCs TSP;
  - (b) divulgar a moeda utilizada para essas informações suplementares; e
  - (c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de conversão utilizado para determinar as informações suplementares.

67 a 73. (Não convergidos).

#### Vigência

Esta Norma deve ser aplicada pelas 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, 21 de novembro de 2019.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.057.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 25, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2019

**Aprova a NBC TSP 25 – Evento Subsequente.**

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Iipsas 14 – *Events After the Reporting Date*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

## **NBC TSP 25 – Evento Subsequente**

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 4
Definições	5
Autorização para emissão das demonstrações contábeis	6 – 8
Reconhecimento e mensuração	9 – 16
Eventos subsequentes que dão origem a ajustes	10 – 11
Eventos subsequentes que não dão origem a ajustes	12 – 13
Dividendos ou distribuições similares	14 – 16
Continuidade	17 – 25
Reestruturação	25
Divulgação	26 – 34
Divulgação da data da autorização para emissão	26 – 27
Atualização da divulgação sobre as condições existentes na data das demonstrações contábeis	28 – 29
Divulgação sobre eventos subsequentes que não dão origem a ajustes	30 – 34
Vigência	

### **Objetivo**

1. O objetivo desta Norma é estabelecer:
  - (a) quando a entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis em razão de eventos subsequentes à data a que se referem essas demonstrações; e
  - (b) as informações que a entidade deve divulgar sobre a data de autorização para emissão das demonstrações contábeis e sobre eventos subsequentes à data dessas demonstrações.

Esta Norma também exige que a entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis segundo o pressuposto da continuidade, se os eventos subsequentes à data as demonstrações indicarem que tal pressuposto não é apropriado.

## Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta Norma na contabilização e divulgação de eventos subsequentes.
3. Esta Norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.
4. (Não convergido).

## Definições

5. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:  
Evento subsequente é aquele evento, seja favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data das demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Dois tipos de eventos podem ser identificados:
  - (a) os que evidenciam condições que já existiam na data das demonstrações contábeis (eventos subsequentes que dão origem a ajustes); e
  - (b) os que são indicativos de condições que surgiram após a data das demonstrações contábeis (eventos subsequentes que não dão origem a ajustes).

## Autorização para emissão das demonstrações contábeis

6. Para determinar quais eventos se enquadram na definição de eventos subsequentes, é necessário identificar a data das demonstrações contábeis e a data da autorização para emissão dessas demonstrações. A data das demonstrações contábeis corresponde à data do último dia do período contábil ao qual se referem as demonstrações contábeis. A data da autorização para emissão é a data da aprovação das demonstrações contábeis pelas autoridades competentes. Eventos subsequentes são eventos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data das demonstrações contábeis e a data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, mesmo se estes eventos ocorrerem após (a) a divulgação do resultado do período, (b) a autorização das demonstrações contábeis da entidade controlada ou (c) a publicação de outra informação relacionada a essas demonstrações contábeis.
7. O processo da elaboração e autorização para emissão das demonstrações contábeis pode variar de acordo com os diferentes tipos de entidades. Isso pode depender da natureza da entidade, da estrutura do governo, das exigências estatutárias daquela entidade e dos procedimentos da elaboração e da finalização das demonstrações contábeis.
8. Em alguns casos, na etapa final do processo de autorização, a entidade pode ser solicitada a submeter suas demonstrações contábeis a outra entidade (por exemplo, órgão legislativo). Essa entidade pode ter o poder de solicitar alterações às demonstrações contábeis auditadas. Em outros casos, a submissão das demonstrações a outra entidade pode ser uma questão de protocolo ou processo, e essa outra entidade pode não ter o poder de solicitar alterações nas demonstrações. A data da autorização para emissão das demonstrações contábeis deve ser determinada dentro do contexto daquela jurisdição em particular.

## Reconhecimento e mensuração

9. No período entre a data das demonstrações contábeis e a data da autorização para emissão, agentes públicos nomeados ou eleitos podem anunciar as intenções governamentais em relação a determinados assuntos. Se essas intenções exigirem, ou não, o reconhecimento como ajustes, depende (a) do fornecimento de mais informação sobre as condições existentes na data das demonstrações contábeis e (b) da existência de evidência suficiente de que elas podem e serão cumpridas. Na maioria dos casos, o pronunciamento das intenções do governo não deve resultar no reconhecimento de ajustes. Em vez disso, devem ser geralmente qualificadas para divulgação como eventos que não exigem ajustes.

#### **Eventos subsequentes que dão origem a ajustes**

10. **A entidade deve ajustar o montante reconhecido em suas demonstrações contábeis para refletir eventos subsequentes que dão origem a ajustes após a data das demonstrações contábeis.**
11. A seguir são apresentados exemplos de eventos subsequentes que exigem que a entidade ajuste o montante reconhecido em suas demonstrações contábeis, ou reconheça os itens que não tenham sido previamente reconhecidos:
- (a) decisão em processo judicial após a data das demonstrações contábeis, confirmando que a entidade já tinha a obrigação presente naquela data. A entidade deve ajustar qualquer provisão relacionada ao processo anteriormente reconhecida, de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, ou reconhecer uma nova provisão. A entidade não deve divulgar meramente um passivo contingente porque a decisão proporciona evidências adicionais que seriam consideradas de acordo com o item 24 da NBC TSP 03;
  - (b) a obtenção de informação, após a data das demonstrações contábeis, indicando que um ativo teve seu valor reduzido ao final daquele período ou que o montante da perda por redução ao valor recuperável do ativo previamente reconhecido precisa ser ajustado. Por exemplo:
    - (i) a falência de devedor ocorrida após a data das demonstrações contábeis geralmente confirma que a perda já existia em contas a receber naquela data, e que a entidade necessita ajustar o valor contábil dessa conta a receber; e
    - (ii) a venda de estoque após a data das demonstrações contábeis pode proporcionar evidências sobre seus valores realizáveis líquidos naquela data;
  - (c) a determinação, após a data das demonstrações contábeis, do custo dos ativos adquiridos ou do valor recebido pela venda de ativos, antes da data das demonstrações contábeis;
  - (d) a determinação, após a data das demonstrações contábeis, de que o montante da receita arrecadada durante o período precisa ser compartilhado com outro governo, em razão de acordo de compartilhamento estabelecido durante o período;
  - (e) a determinação, após a data das demonstrações contábeis, dos pagamentos de bonificação por desempenho a serem efetuados aos funcionários, no caso de a entidade ter, na data das demonstrações contábeis, uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data; e
  - (f) a descoberta de fraude ou erros que demostram que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

#### **Eventos subsequentes que não dão origem a ajustes**

12. **A entidade não deve ajustar o montante reconhecido nas suas demonstrações contábeis para refletir eventos subsequentes que não dão origem a ajustes.**
13. A seguir são apresentados exemplos de eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis que não exigem que a entidade ajuste o montante reconhecido nas suas demonstrações:

- (a) declínio do valor justo de propriedade ocorrido no período compreendido entre a data das demonstrações e a data de autorização para emissão dessas demonstrações, quando a entidade adota uma política em que regularmente avalia a propriedade a valor justo. Esse declínio normalmente não está relacionado à condição da propriedade na data das demonstrações contábeis, mas reflete circunstâncias que surgiram no período seguinte. Assim, apesar de sua política de mensuração a valor justo, a entidade não ajusta o montante reconhecido para as propriedades nas suas demonstrações contábeis. Da mesma forma, a entidade não deve atualizar o montante divulgado para as propriedades na data das demonstrações contábeis, embora possa ser solicitada a fornecer divulgações adicionais conforme o item 29; e
- (b) quando a entidade, que opera programas de serviços comunitários, decidir, após a data das demonstrações contábeis, mas antes da autorização para emissão das demonstrações contábeis, distribuir benefícios adicionais, diretamente ou indiretamente, aos participantes do programa. A entidade não deve ajustar as despesas reconhecidas nas suas demonstrações contábeis, apesar de os benefícios adicionais seguirem as condições de divulgação como circunstâncias não ajustáveis, de acordo com o item 29.

### **Dividendos ou distribuições similares**

- 14. Se os dividendos ou distribuições similares são propostos após a data das demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como passivo naquela data.**
- 15. Os dividendos podem surgir no setor público quando, por exemplo, a entidade do setor público controla e consolida as demonstrações contábeis de empresa estatal que tem participação acionária externa. Além disso, algumas entidades do setor público adotam uma estrutura gerencial corporativa, por exemplo, modelos “fornecedor-comprador” que requerem o pagamento de dividendos e distribuições similares à sua entidade controladora, como o governo.
- 16. Se dividendos ou distribuições similares forem declarados (por exemplo, os dividendos foram autorizados e não dependem mais do arbítrio da entidade) após a data das demonstrações contábeis, mas antes da data da autorização para emissão dessas demonstrações, os dividendos ou distribuições similares não devem ser reconhecidos como passivo ao final daquele período, uma vez que ainda não existe uma obrigação naquele momento. Esses dividendos ou distribuições similares devem ser divulgados nas notas explicativas, em conformidade com a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Dividendos e distribuições similares não incluem devoluções de capital.

### **Continuidade**

- 17. A determinação da aplicabilidade do pressuposto da continuidade deve ser considerada por qualquer entidade. No entanto, o pressuposto da continuidade é geralmente mais relevante para entidades individuais do que para o governo como um todo. Por exemplo, uma agência governamental pode não aplicar a continuidade, uma vez que o governo ao qual integra decidiu transferir todas as suas atividades para outra agência governamental. No entanto, essa reestruturação não tem impacto na continuidade do governo em si.
- 18. A entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis com base no pressuposto da continuidade se a administração determinar, após a data das demonstrações contábeis, que (a) pretende liquidar ou deixar de operar a entidade, ou (b) que não tem alternativa realista se não fazê-lo.**
- 19. Ao avaliar se o pressuposto da continuidade é apropriado para uma entidade individual, aqueles responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis e/ou a administração devem considerar vários fatores. Esses fatores devem incluir o desempenho atual e esperado da entidade, qualquer reestruturação potencial ou anunciada das unidades

organizacionais, a probabilidade da continuação do financiamento do governo e, se necessário, fontes potenciais da substituição do financiamento.

20. No caso das entidades cujas operações são na maioria financiadas pelo governo, questões relacionadas à continuidade geralmente surgem se o governo anunciar sua intenção de cessar o financiamento à entidade.
21. Algumas entidades podem ser solicitadas a serem totalmente ou consideravelmente independentes e a recuperarem o custo dos bens e serviços dos usuários. Para qualquer dessas entidades, a deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira após a data das demonstrações contábeis pode indicar a necessidade de considerar se o pressuposto da continuidade é ainda apropriado.
22. Se o pressuposto da continuidade não for mais apropriado, esta Norma exige que a entidade reflita esse fato nas suas demonstrações contábeis. O impacto dessa alteração dependerá das circunstâncias da entidade, como, por exemplo, se as operações serão transferidas a outra entidade do governo, vendidas ou encerradas. Exige-se julgamento para determinar se uma alteração no valor contábil dos ativos e passivos deve ser efetuada.
23. Quando o pressuposto da continuidade não for mais apropriado, será também necessário considerar se a alteração nas circunstâncias leva à criação de obrigações adicionais ou aciona cláusulas em contratos que levam à classificação de certos débitos como passivos circulantes que, inicialmente, foram reconhecidos como passivos não circulantes.
24. A NBC TSP 11 exige a divulgação se:
  - (a) as demonstrações contábeis não são elaboradas de acordo com o pressuposto da continuidade. A NBC TSP 11 exige que, quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas de acordo com o pressuposto da continuidade, isso deve ser divulgado junto com a base em que as demonstrações contábeis são elaboradas e os motivos por que a entidade não é considerada em continuidade; ou
  - (b) os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis estão cientes das incertezas relacionadas a eventos ou condições que possam gerar dúvidas significativas sobre a capacidade de a entidade se manter em continuidade. Os eventos ou as condições que exigem divulgação podem surgir após a data das demonstrações contábeis. A NBC TSP 11 exige que essas incertezas sejam divulgadas.

## **Reestruturação**

25. Quando a reestruturação anunciada após a data das demonstrações contábeis se enquadra na definição de evento subsequente que não dá origem a ajustes, as devidas divulgações devem ser efetuadas de acordo com esta Norma. Orientação sobre o reconhecimento das provisões associadas à reestruturação é encontrada na NBC TSP 03. O simples fato de a reestruturação envolver a alienação de componente da entidade não gera, por si só, questionamento acerca da capacidade de continuidade da entidade. No entanto, uma vez que a reestruturação anunciada após a data de as demonstrações contábeis significar que a entidade não está mais em continuidade, a natureza e o montante dos ativos e passivos reconhecidos pode mudar.

## **Divulgação**

### **Divulgação da data da autorização para emissão**

26. **A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e quem concedeu tal autorização. Se outra entidade, órgão ou colegiado tiver o poder de alterar as demonstrações contábeis após sua emissão, a entidade deve divulgar esse fato.**

27. É importante que os usuários tenham conhecimento sobre quando as demonstrações contábeis foram autorizadas para a emissão, uma vez que estas não refletem os acontecimentos após essa data. Também é importante que os usuários tenham conhecimento das raras circunstâncias em que qualquer pessoa ou organização tenha autoridade de alteração nas demonstrações contábeis após a emissão. Exemplos de entidades individuais que podem ter o poder para alterar as demonstrações contábeis após emissão são ministérios, o governo no qual a entidade está inserida, o Congresso Nacional ou qualquer outro órgão representativo. Se mudanças são efetuadas, as demonstrações contábeis modificadas devem ser consideradas novas demonstrações contábeis.

#### **Atualização da divulgação sobre as condições existentes na data das demonstrações contábeis**

28. **Se a entidade, após a data das demonstrações contábeis, mas antes da emissão, receber informações sobre condições que existiam até aquela data, deve atualizar as evidenciações que se relacionam a essas condições, à luz das novas informações.**
29. Em alguns casos, a entidade precisa atualizar as evidenciações de suas demonstrações contábeis de modo que reflitam as informações recebidas após a data das demonstrações contábeis, mas antes da autorização para emissão, mesmo quando não afetarem os valores nessas reconhecidos. Um exemplo da necessidade de atualização de divulgação é quando ficar disponível, após a data das demonstrações, evidência de contingência passiva que existia na data das demonstrações contábeis. Além de considerar se deve agora reconhecer a provisão, a entidade deve atualizar sua divulgação sobre contingência passiva à luz daquela evidência.

#### **Divulgação sobre eventos subsequentes que não dão origem a ajustes**

30. **Se os eventos subsequentes que não dão origem a ajustes são significativos, sua não divulgação pode influenciar as decisões econômicas a serem tomadas pelos usuários com base nessas demonstrações. Consequentemente, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria significativa de eventos subsequentes que não dão origem a ajustes:**
- (a) a natureza do evento; e  
(b) a estimativa do seu efeito financeiro ou declaração de que tal estimativa não pode ser realizada.
31. A seguir, são relacionados exemplos de eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis que não dão origem a ajustes, mas que normalmente resultam em divulgação:
- (a) considerável desvalorização da propriedade mensurada ao valor justo, quando a desvalorização não está relacionada à condição da propriedade na data da apresentação das demonstrações contábeis, mas às circunstâncias que surgiram a partir dessa data;
- (b) a entidade decide, após a data das demonstrações contábeis, fornecer ou distribuir consideráveis benefícios adicionais no futuro, direta ou indiretamente, aos participantes de programas de serviços comunitários operados pela entidade. Esses benefícios adicionais geram considerável impacto na entidade;
- (c) aquisição ou alienação de importante controlada ou a terceirização de todas ou quase todas as atividades normalmente executadas pela entidade, após a data das demonstrações contábeis;
- (d) anúncio de plano para descontinuar uma operação ou um programa importante, descartando ativos ou liquidando passivos atribuíveis à descontinuidade da operação ou do programa, ou entrando em acordo obrigatório para vender tais ativos ou liquidar tais passivos;
- (e) compras relevantes e alienação de ativos;
- (f) destruição por incêndio de instalação de produção relevante após a data das demonstrações contábeis;

- (g) anúncio ou início da implementação de reestruturação relevante (orientação quanto à contabilização de provisões associadas à reestruturação é encontrada na NBC TSP 03);
- (h) a introdução de legislação para perdoar empréstimos realizados a entidades ou indivíduos como parte de programa;
- (i) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio após a data das demonstrações contábeis;
- (j) no caso de entidades que são responsáveis pelos tributos sobre a renda ou equivalentes, alterações nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária, promulgadas ou anunciadas após a data das demonstrações contábeis, que tenham efeito significativo sobre ativos e passivos fiscais correntes e diferidos;
- (k) assunção de compromissos ou de passivos contingentes significativos, como, por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas após a data das demonstrações contábeis; e
- (l) início de litígio relevante, proveniente exclusivamente de eventos que aconteceram após a data das demonstrações contábeis.

32 a 34 (Não convergidos).

#### **Vigência**

**Esta Norma deve ser aplicada pelas 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, 21 de novembro de 2019.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.057.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 26, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2019

**Aprova a NBC TSP 26 – Ativo Biológico e Produto Agrícola.**

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas 27 – *Agriculture*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

## **NBC TSP 26 – ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA**

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 8
Definições	9 – 12
Definições relacionadas à atividade agrícola	9 – 12
Reconhecimento e mensuração	13 – 37
Ganhos e perdas	30 – 33
Incapacidade para mensurar o valor justo confiavelmente	34 – 37
Divulgação	38 – 57
Geral	38 – 51
Divulgação adicional de ativo biológico cujo valor justo não possa ser mensurado confiavelmente	52 – 57
Vigência	

### **Objetivo**

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil e a divulgação das atividades agrícolas.

### **Alcance**

2. A entidade que elabora e apresenta as demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta Norma para os seguintes itens, quando relacionados com as atividades agrícolas:
  - (a) ativos biológicos; e
  - (b) produção agrícola no momento da obtenção do produto agrícola.
3. Esta Norma não é aplicável a:
  - (a) terras relacionadas à atividade agrícola (ver NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento e NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado);

- (b) ativos intangíveis relacionados à atividade agrícola (ver NBC TSP 08 – Ativo Intangível);  
e  
(c) ativos biológicos mantidos para a prestação de serviços.
4. Ativos biológicos são utilizados em muitas atividades realizadas pelas entidades do setor público. Quando ativos biológicos são utilizados em atividades de pesquisa, educação, transporte, entretenimento, recreação, controle alfandegário ou em quaisquer outras que não sejam agrícolas, conforme definidas no item 9, esses ativos biológicos não são contabilizados de acordo com esta Norma. Quando esses ativos biológicos atendem à definição de ativo, outras NBCs TSP devem ser consideradas para a determinação do tratamento contábil adequado, como, por exemplo, NBC TSP 04 – Estoques e NBC TSP 07.
5. Esta Norma deve ser aplicada à produção agrícola, assim considerada aquela decorrente da obtenção do produto agrícola dos ativos biológicos da entidade, somente no momento da obtenção do produto agrícola. Após esse momento, a NBC TSP 04, ou outra norma mais adequada, deve ser aplicada. Portanto, esta Norma não trata do processamento da produção agrícola após a obtenção do produto agrícola, por exemplo, da uva para transformação em vinho. Tal processamento não está incluído na definição de atividade agrícola desta Norma, embora possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola e os eventos possam ter similaridades com a transformação biológica.
6. A tabela a seguir fornece exemplos de ativos biológicos, de produção agrícola e de produtos resultantes do processamento após a obtenção do produto agrícola:

<b>Ativos biológicos</b>	<b>Produção Agrícola</b>	<b>Produtos resultantes de processamento</b>
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de florestas plantadas	Árvores abatidas	Toras, madeira serrada
Plantas	Algodão Cana colhida	Fio de algodão, roupa Açúcar
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Porcos abatidos	Salsicha, presuntos curados
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

7. **Esta Norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.**
8. (Não convergido).

## Definições

### Definições relacionadas à atividade agrícola

9. **Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:**
- Atividade agrícola** é o gerenciamento da transformação biológica e da obtenção do produto agrícola de ativos biológicos realizado pela entidade para:
- venda;
  - distribuição gratuita ou por valor irrisório; ou
  - conversão em produção agrícola ou em outros ativos biológicos destinados à venda ou distribuição gratuita ou por valor irrisório.
- Produção agrícola** corresponde ao produto obtido de ativo biológico da entidade.
- Ativo biológico** é o animal ou a planta, vivos.

**Transformação biológica** compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativas e quantitativas no ativo biológico.

**Despesa de venda** são despesas incrementais diretamente atribuíveis à alienação de ativo, com exceção das despesas financeiras e dos tributos sobre a renda. A alienação pode ocorrer por meio da venda ou distribuição gratuita ou por valor irrisório.

**Grupo de ativos biológicos** é a agregação de animais ou plantas vivos com características semelhantes.

**Obtenção do produto agrícola** é o processo de separação do produto agrícola de ativo biológico ou de cessação da vida de ativo biológico.

10. Atividade agrícola compreende diversas atividades, por exemplo, criação de rebanhos, silvicultura, cultura perene ou anual, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquicultura (incluindo a criação de peixes). Certas características comuns existem dentro dessa diversidade:

- (a) *capacidade de mudança* – animais e plantas vivos são capazes de transformações biológicas;
- (b) *gerenciamento de mudança* – o gerenciamento facilita a transformação biológica ao promover, ou pelo menos estabilizar, as condições necessárias para que o processo ocorra (por exemplo, nível de nutrientes, umidade, temperatura, fertilidade e luz). Tal gerenciamento é que distingue as atividades agrícolas de outras. Por exemplo, obtenção do produto agrícola de fontes não gerenciadas, tais como pesca no oceano ou desmatamento, não é atividade agrícola; e
- (c) *mensuração da mudança* – a mudança na qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, maturação, camada de gordura, teor de proteína e resistência da fibra) ou quantidade (por exemplo, número de crias, peso, metros cúbicos, comprimento e/ou diâmetro da fibra e a quantidade de brotos) causada pela transformação biológica ou obtenção do produto agrícola é mensurada e monitorada como função rotineira de gerenciamento.

11. Transformação biológica decorre:

- (a) das mudanças de ativos por meio de (i) crescimento (aumento da quantidade ou melhoria da qualidade de animal ou planta), (ii) degeneração (redução da quantidade ou da qualidade de animal ou planta) ou (iii) procriação (geração adicional de animais ou plantas vivos); ou
- (b) da geração de produção agrícola, tais como látex, folhas de chá, lã e leite.

12. (Não convergido).

### **Reconhecimento e mensuração**

13. **A entidade deve reconhecer o ativo biológico ou a produção agrícola quando e somente quando:**

- (a) **controla o ativo como resultado de evento passado;**
- (b) **for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao ativo fluirão para a entidade; e**
- (c) **o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.**

14. O valor justo do ativo é baseado na sua localização e condição atuais. Como resultado, por exemplo, o valor justo do gado na fazenda é o preço do mercado relevante menos a despesa de transporte e outras despesas necessárias para colocá-lo no referido mercado ou no local em que o gado será distribuído gratuitamente ou por preço irrisório.

15. Na atividade agrícola, o controle pode ser evidenciado, por exemplo, pela propriedade legal do gado e a sua marcação no momento da aquisição, nascimento ou desmame. Os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços são, normalmente, avaliados por meio da mensuração de atributos físicos relevantes.

- 16. O ativo biológico deve ser mensurado pelo seu valor justo líquido de despesas de venda no momento do reconhecimento inicial e na data das demonstrações contábeis, exceto para o caso descrito no item 34, em que o valor justo não pode ser mensurado confiavelmente.**
- 17. Quando a entidade adquire ativo biológico por meio de transação sem contraprestação, ele deve ser mensurado no reconhecimento inicial e na data das demonstrações contábeis em conformidade com o item 16.**
- 18. A produção agrícola obtida de ativos biológicos da entidade deve ser mensurada pelo seu valor justo líquido de despesas de venda no momento da obtenção do produto agrícola. O valor mensurado é o custo naquela data ao aplicar a NBC TSP 04 ou outra norma.**
19. A determinação do valor justo do ativo biológico ou produção agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de ativos biológicos ou produções agrícolas, conforme atributos relevantes, como, por exemplo, idade ou qualidade. A entidade deve selecionar os atributos que correspondem àqueles utilizados no mercado como base para a precificação.
20. As entidades, frequentemente, estabelecem contratos para vender seus ativos biológicos ou produção agrícola em data futura. Os preços contratados não são, necessariamente, relevantes na determinação do valor justo, porque esse reflete o mercado corrente no qual o comprador e o vendedor estariam interessados e iriam realizar a transação. Como consequência, o valor justo do ativo biológico ou da produção agrícola não é ajustado em função da existência de contrato. Em alguns casos, o contrato para a venda de ativo biológico ou de produção agrícola em transação com contraprestação pode ser contrato oneroso, tal como definido na NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a qual se aplica aos contratos onerosos.
21. Se existir mercado ativo para ativo biológico ou produção agrícola, considerando sua localização e condição atuais, o preço corrente naquele mercado é a base apropriada para determinar o seu valor justo. Se a entidade tem acesso a diferentes mercados ativos, ela deve utilizar o mais relevante deles. Por exemplo, se a entidade tem acesso a dois mercados ativos, ela deve utilizar o preço vigente no mercado que pretende utilizar.
22. Se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, uma ou mais das alternativas a seguir para a determinação do valor justo:
  - (a) o preço de mercado da transação mais recente, desde que não tenha havido nenhuma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data das demonstrações contábeis;
  - (b) preços de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças; e
  - (c) referências do setor, tais como o valor da saca de café ou da arroba de gado.
23. Em alguns casos, as fontes de informações mencionadas no item 22 podem sugerir diferentes conclusões sobre o valor justo do ativo biológico ou da produção agrícola. A entidade deve considerar as razões para essas diferenças para obter a estimativa mais confiável do valor justo em intervalo pequeno de estimativas razoáveis.
24. Em algumas circunstâncias, o preço ou valor determinado pelo mercado pode não estar disponível para um ativo biológico nas condições atuais. Nesse caso, na determinação do valor justo, a entidade deve utilizar o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados do ativo descontados à taxa corrente determinada pelo mercado.
25. O objetivo do cálculo do valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o valor justo do ativo biológico em sua localização e condição atuais. A entidade deve considerar esse objetivo na determinação da taxa de desconto apropriada a ser utilizada e na estimativa dos fluxos de caixa líquidos esperados. Na determinação do valor

presente dos fluxos de caixa líquidos esperados, a entidade deve considerar os fluxos de caixa líquidos que os participantes do mercado esperariam que fossem gerados pelo ativo em seu mercado mais relevante.

26. A entidade não deve incluir quaisquer fluxos de caixa para financiamento de ativos, tributos ou restabelecimento do ativo biológico após a obtenção do produto agrícola (por exemplo, o custo, após o corte, de replantio de árvores em florestas plantadas).
27. Em preços acordados em transação sem favorecimentos, compradores e vendedores conhecedores e interessados consideram a possibilidade de variações nos fluxos de caixa. Portanto, o valor justo reflete a possibilidade de tais variações. Assim, a entidade deve incorporar as expectativas sobre possíveis variações nos fluxos de caixa decorrentes dos fluxos de caixa líquidos esperados, da taxa de desconto ou alguma combinação dos dois. Na determinação da taxa de desconto, a entidade deve utilizar premissas consistentes com aquelas utilizadas na estimativa dos fluxos de caixa líquidos esperados, para evitar o efeito de alguma premissa ser duplamente contada ou ignorada.
28. Os custos podem, algumas vezes, se aproximar do valor justo, principalmente, quando:
  - (a) pequena transformação biológica tenha ocorrido desde a incorrência do custo inicial (por exemplo, para mudas de árvores frutíferas plantadas no período imediatamente anterior à data das demonstrações contábeis); ou
  - (b) não se espera que o impacto da transformação biológica sobre o preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial da plantação de pinheiros cujo ciclo de produção é de 30 anos).
29. Ativos biológicos são, muitas vezes, fixados na terra (por exemplo, as árvores de floresta plantada). Pode não existir mercado separado para os referidos ativos, mas pode existir mercado ativo para a combinação deles, isto é, para os ativos biológicos, terra nua e melhorias realizadas na terra, como um conjunto. A entidade pode utilizar informações sobre ativos combinados para determinar o valor justo dos ativos biológicos. Por exemplo, o valor justo da terra nua e das melhorias realizadas nela pode ser deduzido do valor justo dos ativos combinados, visando obter o valor justo dos ativos biológicos.

### Ganhos e perdas

30. **O ganho ou a perda proveniente do reconhecimento inicial do ativo biológico pelo valor justo líquido de despesas de venda e das mudanças em tal valor deve ser incluído no resultado do período a que se refere.**
31. A perda pode ocorrer no reconhecimento inicial do ativo biológico porque as despesas de venda são deduzidas na determinação do valor justo líquido de despesas de venda do ativo biológico. O ganho pode originar-se no reconhecimento inicial do ativo biológico, como, por exemplo, no nascimento de um bezerro.
32. **O ganho ou a perda proveniente do reconhecimento inicial da produção agrícola pelo valor justo líquido de despesas de venda deve ser incluído no resultado do período a que se refere.**
33. O ganho ou a perda pode originar-se no reconhecimento inicial da produção agrícola como resultado da obtenção do produto agrícola.

### Incapacidade para mensurar o valor justo confiavelmente

34. **Há o pressuposto de que o valor justo do ativo biológico possa ser mensurado confiavelmente. Contudo, tal pressuposto pode ser contestado somente no reconhecimento inicial de ativo biológico para o qual o valor ou preço determinado pelo mercado não estiver disponível e as estimativas do valor justo estarem**

**claramente não confiáveis. Nesse caso, o ativo biológico deve ser mensurado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por redução ao valor recuperável acumulada. Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar confiavelmente mensurável, a entidade deve mensurá-lo pelo seu valor justo líquido de despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no ativo não circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como ativo mantido para venda (ou incluído em grupo de ativo que é classificado como mantido para venda), presume-se que o valor justo possa ser mensurado confiavelmente.**

35. O pressuposto descrito no item 34 pode ser rejeitado somente no reconhecimento inicial. A entidade que tenha mensurado previamente o ativo biológico pelo seu valor justo líquido de despesas de venda deve continuar a mensurá-lo dessa forma até a sua alienação.
36. Em todos os casos, a entidade deve mensurar a produção agrícola no momento da obtenção do produto agrícola pelo seu valor justo líquido de despesas de venda. Esta Norma reflete o ponto de vista de que o valor justo da produção agrícola, no momento da obtenção do produto agrícola, pode ser sempre mensurado confiavelmente.
37. Na determinação do custo, da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumulado, a entidade deve considerar a NBC TSP 04, a NBC TSP 07, a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.

## **Divulgação**

### **Geral**

38. **A entidade deve divulgar o ganho ou a perda acumulado do período corrente em relação ao reconhecimento inicial do ativo biológico e da produção agrícola e, também, da mudança no valor justo líquido de despesas de venda dos ativos biológicos.**
39. **A entidade deve fornecer descrição dos ativos biológicos que se distinguem entre consumíveis e para reprodução e/ou produção de novos ativos biológicos, bem como entre ativos mantidos para venda e aqueles que são mantidos para distribuição gratuita ou por valor irrisório.**
40. Ativos biológicos consumíveis são aqueles mantidos para a obtenção do produto agrícola como produção agrícola ou para venda ou distribuição gratuita ou por valor irrisório como ativo biológico. Exemplos de ativos biológicos consumíveis são animais e plantas destinados à utilização em uma única vez, tais como rebanhos de animais destinados para a produção de carne ou para a venda, produção de peixe em fazendas aquáticas, plantações de milho e trigo e árvores para produção de madeira serrada. Ativos biológicos para reprodução e/ou produção são aqueles utilizados repetidamente ou continuamente por mais de um ano na atividade agrícola. Ativos biológicos para reprodução e/ou produção não são considerados produção agrícola, pois são autorrenováveis. Exemplos de tipos de animais que são ativos biológicos para reprodução e/ou produção incluem peixes e aves para reprodução, rebanhos de animais para produção de leite (gado leiteiro) e ovelhas ou outros animais utilizados para produção de lã. Exemplos de tipos de plantas que são ativos biológicos para reprodução e/ou produção incluem árvores cultivadas para produção de frutas, seiva, resina, casca e folhas e árvores das quais se obtém a madeira sem a sua derrubada.
41. A divulgação requerida pelo item 39 deve assumir a forma de descrição quantitativa. A descrição quantitativa pode vir acompanhada de descrição narrativa.
42. Atendendo à divulgação exigida pelo item 39, a entidade é também incentivada a distinguir ativos biológicos maduros e imaturos, quando apropriado. Essa distinção fornece

informação que pode ser útil para a estimativa do prazo dos fluxos de caixa futuros e do potencial de serviços. A entidade deve divulgar os critérios utilizados para realizar tal distinção.

43. Ativos biológicos maduros são aqueles que alcançaram a condição para serem obtidos como produto agrícola (para ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para permitirem a obtenção do produto agrícola de maneira regular (para ativos biológicos de reprodução e/ou produção).
44. Caso a entidade não tenha divulgado as informações em outro documento publicado juntamente com as demonstrações contábeis, ela deve descrever:
  - (a) a natureza das atividades que envolvem cada grupo de ativos biológicos; e
  - (b) mensurações ou estimativas não financeiras de quantidades físicas:
    - (i) de cada grupo de ativos biológicos da entidade ao final do período; e
    - (ii) da produção agrícola durante o período.
45. A entidade deve divulgar os métodos e as premissas relevantes aplicados na determinação do valor justo de cada grupo de produção agrícola no momento da obtenção do produto agrícola e de cada grupo de ativos biológicos.
46. A entidade deve divulgar o valor justo líquido de despesas de venda da produção agrícola obtida durante o período, determinado no momento da obtenção do produto agrícola.
47. A entidade deve divulgar:
  - (a) a existência e o valor contábil de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita e o valor contábil de ativos biológicos dados como garantia de passivos;
  - (b) a natureza e a extensão das restrições da capacidade de a entidade utilizar ou vender ativos biológicos;
  - (c) o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou a aquisição de ativos biológicos; e
  - (d) as estratégias de gestão de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.
48. A entidade deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil dos ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. A conciliação inclui:
  - (a) o ganho ou a perda decorrente da mudança no valor justo líquido de despesas de venda, divulgado separadamente para ativos biológicos para reprodução e/ou produção e ativos biológicos consumíveis;
  - (b) aumentos devido a compras;
  - (c) aumentos devido a ativos adquiridos por meio de transações sem contraprestação;
  - (d) reduções atribuíveis a vendas e a classificações de ativos biológicos como mantidos para venda (ou incluído em grupo de ativo que é classificado como mantido para venda);
  - (e) reduções devidas à distribuição gratuita ou por valor irrisório;
  - (f) reduções devidas à obtenção do produto agrícola;
  - (g) aumento resultante de combinações no setor público;
  - (h) diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade que reporta; e
  - (i) outras mudanças.
49. O valor justo líquido de despesas de venda do ativo biológico pode ser alterado devido a mudanças físicas e de preços do mercado. A divulgação separada de mudanças físicas e de preços é útil para avaliar o desempenho do período corrente e para permitir projeções

futuras, principalmente quando há um ciclo de produção que compreende um período superior a um ano. Em tais casos, a entidade é incentivada a divulgar, por grupo ou de outra forma, o montante das mudanças no valor justo líquido de despesas de venda incluído no resultado do período decorrentes de mudanças físicas ou de preços. Geralmente, essa informação não é tão útil quando o ciclo de produção é inferior a um ano (por exemplo, quando se criam frangos ou se cultivam cereais).

50. A transformação biológica resulta em vários tipos de mudanças físicas – crescimento, degeneração, produção e procriação, podendo cada uma delas ser observada e mensurada. Cada uma dessas mudanças físicas tem relação direta com os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. A mudança no valor justo do ativo biológico devido à obtenção do produto agrícola também é uma mudança física.
51. A atividade agrícola é, frequentemente, exposta aos riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Caso um evento ocorra e dê origem a item material de receita ou despesa, a natureza e o montante daquele item devem ser divulgados de acordo com a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Exemplos de tais eventos incluem surtos de viroses, inundações, seca, geada e praga de insetos.

**Divulgação adicional de ativo biológico cujo valor justo não possa ser mensurado confiavelmente**

52. Se a entidade mensura ativos biológicos pelo seu custo, menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas (ver item 34) no final do período, deve divulgar as seguintes informações a respeito de tais ativos biológicos:
  - (a) descrição dos ativos biológicos;
  - (b) explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado confiavelmente;
  - (c) intervalo de estimativas dentro do qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo, se possível;
  - (d) método de depreciação utilizado;
  - (e) vida útil ou taxa de depreciação utilizada; e
  - (f) valor contábil bruto e depreciação acumulada (além da perda por redução ao valor recuperável acumulada) no início e no final do período.
53. Se, durante o período corrente, a entidade mensurar os ativos biológicos pelo seu custo menos depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas (ver item 34), ela deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido sobre a alienação de tais ativos biológicos e, pela conciliação exigida pelo item 48, os montantes relacionados com tais ativos biológicos separadamente. Além disso, a conciliação deve conter os seguintes montantes, incluídos no resultado do período relacionados àqueles ativos biológicos:
  - (a) perdas por redução ao valor recuperável;
  - (b) reversão de perdas por redução ao valor recuperável; e
  - (c) depreciação.
54. Se o valor justo dos ativos biológicos, que foram previamente mensurados pelo seu custo menos depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas, se tornar mensurável confiavelmente durante o período atual, a entidade deve divulgar as seguintes informações a respeito desses ativos biológicos:
  - (a) descrição dos ativos biológicos;
  - (b) explicação da razão pela qual o valor justo se tornou mensurável confiavelmente; e
  - (c) o efeito da mudança.
55. (Eliminado).

56 e 57. (Não convergidos).

#### Vigência

**Esta Norma deve ser aplicada pelas 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, 21 de novembro de 2019.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.057.

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 27, DE 22 DE OUTUBRO DE 2020**

Aprova a NBC TSP 27 – Informações por Segmento.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas18 – *Segment Reporting*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants*(IPSASB/Ifac):

**NBC TSP 27 – INFORMAÇÕES POR SEGMENTO**

Sumário	Item
Objetivo	
Alcance	1 – 7
Definições	8 – 11
Apresentação de informações por segmento	12 – 26
Estrutura de apresentação	14 – 16
Segmentos de serviços e segmentos geográficos	17 – 22
Segmentação múltipla	23
Estrutura de apresentação não apropriada	24 – 26
Definições de receitas, despesas, ativos, passivos e políticas contábeis do segmento	27 – 42
Atribuição de itens a segmentos	28 – 32
Ativos, passivos, receitas e despesas do segmento	33 – 42
Políticas contábeis do segmento	43 – 46
Ativos conjuntos	47 – 48
Novos segmentos identificados	49 – 50
Divulgação	51 – 75
Informação adicional por segmento	65 – 66
Outros aspectos da divulgação	67 – 73
Objetivos operacionais do segmento	74 – 77
Vigência	

## **Objetivo**

O objetivo desta Norma é estabelecer princípios para a apresentação de informações financeiras por segmento. A divulgação dessas informações irá:

- (a) auxiliar os usuários das demonstrações contábeis a entenderem melhor o desempenho passado e identificar os recursos alocados para apoiar as principais atividades da entidade; e
- (b) aumentar a transparência dos relatórios contábeis e permitir que a entidade cumpra melhor suas obrigações de prestar contas.

## **Alcance**

1. **A entidade que elabora e apresenta suas demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta Norma na apresentação de suas informações por segmento.**
- 2 e 3. (Não convergidos).
4. **Esta Norma deve ser aplicada ao conjunto completo das demonstrações contábeis publicadas que estejam em conformidade com as NBCs TSP.**
5. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração das mutações do patrimônio líquido e notas explicativas, conforme previsto na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
6. **Se as demonstrações contábeis consolidadas do governo ou de outra entidade econômica e as demonstrações contábeis separadas da entidade controladora forem apresentadas em conjunto, as informações por segmento só precisam ser apresentadas com base nas demonstrações contábeis consolidadas.**
7. Se as demonstrações contábeis consolidadas do governo ou de outra entidade econômica e as demonstrações contábeis separadas da entidade controladora forem compiladas e apresentadas em conjunto em um único relatório, as informações por segmento precisam ser apresentadas no referido relatório somente para as demonstrações contábeis consolidadas.

## **Definições**

8. (Eliminado).
9. **O termo a seguir é utilizado nesta Norma com o seguinte significado:**  
**Segmento** é a atividade ou o grupo de atividades identificável da entidade para o(a) qual seja apropriado apresentar informações financeiras separadamente com a finalidade de: (a) avaliar o desempenho passado da entidade no alcance de seus objetivos e (b) tomar decisões sobre a futura alocação de recursos.
10. Governos e suas entidades controlam recursos públicos significativos e atuam para fornecer ampla variedade de bens e serviços a seus cidadãos em diferentes regiões geográficas e em regiões com diferentes características socioeconômicas. Espera-se que essas entidades utilizem esses recursos de forma eficiente e eficaz para atingir seus objetivos, e em alguns casos se exige formalmente. As demonstrações contábeis aos níveis individual e consolidado da

entidade fornecem uma visão geral: (a) dos ativos controlados e passivos assumidos pela entidade, (b) do custo dos serviços prestados e (c) da receita tributária, das dotações orçamentárias e da recuperação de custos utilizados para financiar a prestação desses serviços. No entanto, essa informação agregada não fornece informações sobre os objetivos operacionais específicos e as principais atividades da entidade que reporta e nem sobre os recursos e seus custos dedicados a esses objetivos e atividades.

11. Na maioria dos casos, as atividades da entidade são tão amplas e abrangem uma gama de regiões geográficas diferentes ou regiões com diferentes características socioeconômicas, que é necessário apresentar informações financeiras e não financeiras desagregadas sobre segmentos específicos da entidade para fornecer informações relevantes para fins de prestação de contas, responsabilização e tomada de decisão.

#### **Apresentação de informações por segmento**

12. **A entidade deve identificar, separadamente, seus segmentos de acordo com os requisitos do item 9 e deve apresentar informações sobre esses segmentos, conforme exigido pelos itens de 51 a 75.**
13. De acordo com esta Norma, as entidades do setor público devem identificar como segmentos separados cada atividade ou grupo de atividades distinto para o(a) qual informações financeiras devem ser apresentadas, com a finalidade de: (a) avaliar o desempenho passado da entidade no alcance de seus objetivos e (b) tomar decisões sobre a alocação de recursos pela entidade. Além da divulgação das informações exigidas pelos itens de 51 a 75, as entidades também são incentivadas a divulgar informações adicionais sobre os segmentos apresentados, conforme identificados por esta Norma ou conforme considerado necessário para fins de prestação de contas e responsabilização e tomada de decisões.

#### **Estrutura de apresentação**

14. Na maioria dos casos, as principais classificações de atividades identificadas na documentação orçamentária devem refletir os segmentos para os quais as informações são apresentadas à alta administração e ao dirigente máximo. Na maioria dos casos, os segmentos apresentados à alta administração e ao dirigente máximo também devem refletir os segmentos reportados nas demonstrações contábeis. Isso ocorre porque a alta administração e o dirigente máximo precisam de informações sobre os segmentos que lhes permitem: (a) cumprir suas responsabilidades administrativas e avaliar o desempenho da entidade no alcance de seus objetivos no passado e (b) tomar decisões sobre a alocação de recursos pela entidade no futuro.
15. Determinar as atividades que devem ser agrupadas em segmentos separados e apresentadas nas demonstrações contábeis, para fins de prestação de contas e tomada de decisão, envolve julgamento. Ao fazer esse julgamento, os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis devem considerar questões como:
  - (a) o objetivo de apresentar as informações financeiras por segmento, conforme identificado no item 9;
  - (b) as expectativas dos membros da sociedade e de seus representantes eleitos ou nomeados em relação às principais atividades da entidade;

- (c) as características qualitativas das informações contábeis conforme identificadas na NBC TSP – Estrutura Conceitual. Elas incluem relevância, representação fidedigna, comprehensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade ao longo do tempo das informações financeiras que são apresentadas sobre os diferentes segmentos da entidade; e
  - (d) se determinada estrutura de segmento reflete a base sobre a qual a alta administração e o dirigente máximo exigem informações financeiras para lhes permitir avaliar o desempenho passado da entidade no alcance de seus objetivos e tomar decisões sobre a alocação de recursos para atingir os objetivos da entidade no futuro.
16. Ao nível de governo, as informações financeiras são frequentemente agregadas e apresentadas de maneira que refletem, por exemplo:
- (a) principais classificações econômicas de atividades realizadas pelo governo geral, tais como: saúde, educação, defesa e assistência social (essas podem refletir as classificações funcionais das Estatísticas de Finanças Públicas [EFP]) e principais atividades comerciais realizadas por empresas estatais, como usinas elétricas, bancos e seguradoras; ou
  - (b) conjunto de responsabilidades individuais de ministros ou dirigentes do governo. Essas, muitas vezes, mas nem sempre, refletem as classificações econômicas relatadas na alínea (a) – podendo ocorrer diferenças porque o conjunto de responsabilidades pode agregar mais de uma das classificações econômicas ou parte daquelas classificações.

### **Segmentos de serviços e segmentos geográficos**

17. Os tipos de segmentos apresentados à alta administração e ao dirigente máximo são frequentemente referidos como segmentos de serviço ou segmentos geográficos. Esses termos são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:
- (a) segmento de serviço se refere a componente identificável da entidade que está dedicado a fornecer bens ou serviços, ou alcançar objetivos operacionais específicos e consistentes com a missão geral de cada entidade; e
  - (b) segmento geográfico é componente distinto identificável da entidade que está dedicado a fornecer bens ou serviços, ou atingir objetivos operacionais específicos dentro de uma área geográfica específica.
18. Os órgãos governamentais geralmente são gerenciados por meio de linhas de serviço, porque isso reflete a maneira pela qual: (a) os principais bens ou serviços são identificados, (b) seus resultados são monitorados e (c) suas necessidades de recursos são identificadas e orçadas. Um exemplo de entidade que apresenta internamente com base em linhas de serviço ou segmentos de serviço é a secretaria de educação cuja estrutura organizacional e o sistema interno de relatórios refletem atividades e resultados do ensino básico, médio e superior como segmentos separados. Essa base de segmentação pode ser adotada internamente porque as habilidades e estruturas necessárias para fornecer os bens, serviços e resultados desejados para cada uma dessas atividades educacionais abrangentes são percebidas como diferentes. Além disso, as principais decisões financeiras enfrentadas pela administração incluem a determinação dos recursos a serem alocados a cada um desses bens, serviços ou atividades. Nesses casos, é provável que a comunicação externa com base nos segmentos de serviço também atenda aos requisitos desta Norma.

19. Os fatores que devem ser considerados ao se avaliar se os bens e serviços são relacionados ou agrupados como descritos para fins de divulgação contábil incluem:
- (a) os principais objetivos operacionais da entidade e os bens, serviços e atividades que se relacionam com a realização de cada um desses objetivos, e se os recursos são alocados e orçados com base em grupos de bens e serviços;
  - (b) a natureza dos bens ou serviços fornecidos ou atividades realizadas;
  - (c) a natureza do processo de produção de bens e/ou prestação do serviço e do processo ou mecanismo de distribuição;
  - (d) o tipo de cliente ou consumidor dos bens ou serviços;
  - (e) se isso reflete a maneira pela qual a entidade é gerenciada e as informações financeiras são apresentadas à alta administração e ao dirigente máximo; e
  - (f) se aplicável, a natureza do ambiente regulatório (por exemplo, departamento ou autoridade com poder regulatório) ou setor do governo (por exemplo, setor financeiro, serviços públicos ou governo geral).
20. A entidade pode ser organizada e apresentar relatórios internamente à alta administração e ao dirigente máximo em base regional – por meio dos limites nacionais, estaduais, locais ou de outras jurisdições. Quando isso ocorre, o sistema interno de relatórios reflete uma estrutura de segmento geográfico.
21. Uma estrutura de segmento geográfico pode ser adotada quando, por exemplo, a estrutura organizacional e o sistema de relatórios internos são estruturados com base nos resultados educacionais regionais porque as principais avaliações de desempenho e as decisões de alocação de recursos tomadas pela alta administração e pelo dirigente máximo são determinadas pelos resultados e pelas necessidades regionais. Essa estrutura pode ter sido adotada para preservar a autonomia das necessidades regionais e a prestação dos serviços de educação, e fornecer uma estrutura melhor para educação e treinamento. Pode também ter sido adotada simplesmente porque a administração acredita que uma estrutura organizacional baseada na responsabilização regional é melhor. Nesses casos, as decisões de alocação de recursos são tomadas inicialmente e, posteriormente, monitoradas pela alta administração e pelo dirigente máximo em base regional. Decisões detalhadas sobre a alocação de recursos para atividades funcionais específicas dentro de região geográfica são então feitas pela gerência regional, de acordo com as necessidades educacionais daquela região. Nesses casos, é provável que a apresentação das informações por segmentos geográficos nas demonstrações contábeis também satisfaça aos requisitos desta Norma.
22. Os fatores que devem ser considerados para determinar se as informações financeiras devem ser apresentadas em base geográfica incluem:
- (a) similaridade de condições econômicas, sociais e políticas em diferentes regiões;
  - (b) relações entre os objetivos principais da entidade e as diferentes regiões;
  - (c) se as características de entrega do serviço e as condições de operação diferem de uma região para outra;
  - (d) se isso reflete a maneira pela qual a entidade é gerenciada e as informações financeiras são apresentadas ao dirigente máximo e à alta administração; e
  - (e) necessidades especiais, habilidades ou riscos associados às operações em área específica.

### **Segmentação múltipla**

23. Em alguns casos, a entidade pode apresentar, para a alta administração e o dirigente máximo, receitas, despesas, ativos e passivos nas bases de mais de

uma estrutura de segmento, por exemplo, por segmentos de serviços e geográficos. A apresentação de bases em ambas as estruturas fornecerá informações úteis se o alcance dos objetivos da entidade for fortemente afetado tanto pelos diferentes bens e serviços que ela fornece quanto pelas diferentes áreas geográficas às quais esses bens e serviços são fornecidos. Da mesma forma, em nível do governo como um todo, pode ser adotada uma base de divulgação que; (a) reflita as divulgações do governo geral, do setor financeiro e do setor não financeiro e (b) complemente a análise do setor do governo geral com, por exemplo, divulgações por segmentos de maior importância ou por subcategorias funcionais. Nesses casos, os segmentos podem ser inseridos, ou não, como uma matriz. Adicionalmente, uma estrutura de segmentos primários e secundários pode ser adotada somente com divulgações limitadas aos segmentos secundários.

### **Estrutura de apresentação não apropriada**

24. Como mencionado acima, na maioria dos casos, os segmentos para os quais a informação é apresentada internamente à alta administração e ao dirigente máximo, com a finalidade de avaliar o desempenho passado da entidade e tomar decisões sobre a alocação futura de recursos, devem refletir aqueles identificados na documentação orçamentária e também ser adotados para fins de relatórios externos, de acordo com os requisitos desta Norma. No entanto, em alguns casos, os relatórios internos da entidade para a alta administração e o dirigente máximo podem ser estruturados para agregar e relatar em base que distingue receitas, despesas, ativos e passivos relacionados a atividades dependentes do orçamento das atividades comerciais ou que distingue as entidades dependentes do orçamento daquelas não dependentes. É improvável que a informação por segmento nas demonstrações contábeis com base apenas nesses segmentos atenda aos objetivos especificados para esta Norma. Isso ocorre porque é improvável que esses segmentos forneçam informações relevantes para os usuários, como, por exemplo, o desempenho da entidade na obtenção de seus principais objetivos operacionais. A NBC TSP 28– Divulgação de Informação Financeira do Setor Governo Geral (SGG) inclui requisitos para os governos que optem por divulgar informação contábil sobre o SGG, conforme definido nas bases estatísticas de finanças públicas.
25. Em alguns casos, as informações financeiras desagregadas e apresentadas à alta administração e ao dirigente máximo podem não apresentar despesas, receitas, ativos e passivos por segmento de serviço, segmento geográfico ou por referência a outras atividades. Tais relatórios podem ser construídos para refletir apenas os gastos por natureza (por exemplo, salários, aluguel, suprimentos e aquisições de capital) em base de item que seja consistente com a apropriação orçamentária ou outro modelo de financiamento ou autorização de despesas aplicável à entidade. Isso pode ocorrer quando a finalidade da informação financeira apresentada para a alta administração e o dirigente máximo é divulgar conformidade com os normativos de gastos, e, não, para fins de: (a) avaliar o desempenho passado das principais atividades da entidade no alcance de seus objetivos e (b) tomar decisões sobre a futura alocação de recursos. Quando os relatórios internos para a alta administração e o dirigente máximo são estruturados para apresentar apenas as informações de conformidade, apresentar informações externamente na mesma base que a interna para a alta administração e o dirigente máximo não atenderá aos requisitos desta Norma.
26. Quando a estrutura interna de apresentação de informações da entidade não reflete os requisitos desta Norma, para fins de apresentação externa, a entidade

precisará identificar segmentos que satisfaçam à definição de segmento, de que trata o item 9, e divulgar as informações exigidas pelos itens de 51 a 75.

#### Definições de receitas, despesas, ativos, passivos e políticas contábeis do segmento

27. Os termos adicionais a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:

**Políticas contábeis do segmento** são as políticas contábeis adotadas para elaborar e apresentar as demonstrações contábeis do grupo ou da entidade consolidada, bem como aquelas políticas contábeis que se relacionam, especificamente, à apresentação de informação por segmentos.

**Ativos do segmento** são aqueles ativos operacionais que são empregados por segmento em suas atividades operacionais e que são diretamente atribuíveis ao segmento ou que podem ser alocados ao segmento em base razoável.

Se as receitas de segmento incluírem receitas de juros ou dividendos, os ativos desse segmento devem incluir os recebíveis, empréstimos, investimentos ou outros ativos geradores de receita relacionados.

Ativos do segmento não devem incluir ativos relativos aos tributos sobre a renda ou equivalentes que sejam reconhecidos de acordo com as normas contábeis que tratam das obrigações de pagar tributos sobre a renda ou equivalentes.

Ativos do segmento devem incluir investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial somente se o *superávit (déficit)* líquido desses investimentos estiver incluído nas receitas do segmento.

Ativos do segmento são determinados após a dedução dos ajustes relacionados que estão reconhecidos como compensações diretas desses ativos, no balanço patrimonial da entidade.

**Despesas do segmento** são aquelas resultantes das atividades operacionais que são diretamente atribuíveis ao segmento, bem como a parcela relevante de despesa que pode ser alocada em base razoável para o segmento, incluindo despesas relacionadas ao fornecimento de bens e serviços para partes externas, e despesas relativas a transações com outros segmentos da mesma entidade. As despesas do segmento não devem incluir:

- (a) juros, incluindo juros incorridos sobre adiantamentos ou empréstimos de outros segmentos, a menos que as operações do segmento sejam, principalmente, de natureza financeira;
- (b) perdas em vendas de investimentos ou na extinção de dívidas, a menos que as operações do segmento sejam, principalmente, de natureza financeira;
- (c) a participação da entidade no *déficit* ou nas perdas líquidas de coligadas, empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) ou outros investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;
- (d) tributos sobre a renda ou equivalentes que sejam reconhecidos de acordo com as normas contábeis que tratam das obrigações de pagar tributos sobre a renda ou equivalentes; ou
- (e) despesas gerais administrativas, de gabinete e outras que surjam no nível da entidade e se relacionam com a entidade como um todo. No entanto, às vezes, os custos são incorridos no nível da entidade em nome de um segmento. Tais custos são despesas do segmento se estiverem relacionados às atividades operacionais do segmento e

**possam ser diretamente atribuídos ou alocados ao segmento em base razoável.**

Para as operações do segmento que são, principalmente, de natureza financeira, as receitas e as despesas de juros podem ser apresentadas pelo valor líquido único para fins de informações por segmento somente se esses itens forem compensados nas demonstrações contábeis consolidadas ou da entidade.

**Passivos do segmento** são aqueles passivos que resultam das atividades operacionais do segmento e que são diretamente atribuíveis a ele ou que podem ser alocados ao segmento em base razoável.

Se as despesas do segmento incluírem despesas de juros, os passivos do segmento devem incluir os passivos relacionados ao pagamento de juros. Passivos do segmento não devem incluir os passivos relativos aos tributos sobre a renda ou equivalentes que sejam reconhecidos de acordo com as normas contábeis que tratam das obrigações de pagar tributos sobre a renda ou equivalentes.

**Receitas do segmento** são as receitas apresentadas na demonstração do resultado da entidade que sejam diretamente atribuíveis ao segmento, bem como a parcela relevante da receita da entidade que pode ser alocada em base razoável ao segmento, seja de origem orçamentária ou similares, subvenções, transferências, multas, taxas ou vendas a clientes externos ou de transações com outros segmentos da mesma entidade. As receitas do segmento não devem incluir:

- (a) receitas de juros ou dividendos, incluindo juros sobre adiantamentos ou empréstimos a outros segmentos, a menos que as operações do segmento sejam principalmente de natureza financeira; ou
- (b) ganhos em vendas de investimentos ou na extinção de dívidas, a menos que as operações do segmento sejam principalmente de natureza financeira.

As receitas do segmento devem incluir a participação da entidade no *superávit (déficit)* líquido de controladas, coligadas, empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) ou outros investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, somente se esses itens forem incluídos nas receitas consolidadas ou totais da entidade.

### **Atribuição de itens a segmentos**

28. As definições de receitas, despesas, ativos e passivos do segmento incluem valores de itens diretamente atribuíveis ao segmento e os valores desses itens que podem ser alocados ao segmento em base razoável.
29. A entidade deve analisar seu sistema interno de relatórios financeiros como ponto de partida para identificar os itens que podem ser diretamente atribuídos, ou razoavelmente alocados, aos segmentos. Ou seja, quando os segmentos utilizados para fins de apresentação interna são adotados, ou formam a base de segmentos adotados, para demonstrações contábeis de propósito geral, há a presunção de que valores que foram identificados por segmentos para fins de relatórios financeiros internos são diretamente atribuíveis ou razoavelmente alocáveis, aossegmentos com a finalidade de mensurar as receitas, as despesas, os ativos e os passivos do segmento.
30. Em alguns casos, receita, despesa, ativo ou passivo pode ter sido alocado a segmentos para fins de relatórios financeiros internos em base que é compreensível para a administração da entidade, mas que pode ser considerada subjetiva, arbitrária ou de difícil compreensão pelos usuários externos das

demonstrações contábeis. Tal alocação não constituiria base razoável sob as definições de receita, despesa, ativos e passivos do segmento nesta Norma. Por outro lado, a entidade pode escolher não alocar algum item de receita, despesa, ativo ou passivo para fins de relatórios financeiros internos, mesmo que exista base razoável para fazê-lo. Esse item é alocado de acordo com as definições de receitas, despesas, ativos e passivos do segmento nesta Norma.

31. As entidades do setor público geralmente podem identificar: (a) os custos de fornecimento de determinados grupos de bens e serviços ou de realizar certas atividades e (b) os ativos que são necessários para facilitar essas atividades. Essa informação é necessária para fins de planejamento e controle. No entanto, em muitos casos, as operações de agências governamentais e outras entidades do setor público são financiadas por apropriações “em bloco”, ou apropriações em base de “item de linha”, refletindo a natureza das principais classes de despesas ou gastos. Essas apropriações de “bloco” ou “item de linha” podem não estar relacionadas a linhas de serviço específicas, atividades funcionais ou regiões geográficas. Em alguns casos, pode não ser possível atribuir diretamente as receitas a um segmento ou alocá-las ao segmento em base razoável. Da mesma forma, alguns ativos, despesas e passivos podem não ser diretamente atribuídos, ou alocados de maneira razoável, a segmentos individuais, porque eles suportam ampla gama de atividades de prestação de serviços em vários segmentos ou estão diretamente relacionados a atividades gerais da administração que não são identificadas como segmento separado. As receitas, despesas, ativos e passivos não atribuídos ou não alocados seriam informados como montante não alocado na conciliação das divulgações do segmento para a receita agregada da entidade, conforme exigido pelo item 64.
32. Os governos e suas entidades podem entrar em acordo com entidades do setor privado para a entrega de bens e serviços, ou para conduzir outras atividades. Em alguns casos, esses acordos tomam a forma de empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou de investimento em controlada ou coligada que é contabilizado pelo método da equivalência patrimonial. Quando for o caso, as receitas do segmento devem incluir a participação do segmento no *superávit* (*déficit*) líquido contabilizado pelo patrimônio líquido, quando o *superávit* (*déficit*) registrado na entidade é incluído nas suas receitas e pode ser atribuído diretamente ou confiavelmente ao segmento em base razoável.

#### **Ativos, passivos, receitas e despesas do segmento**

33. Exemplos de ativos do segmento incluem ativos circulantes que são utilizados nas atividades operacionais do segmento, ativos imobilizados, ativos que são objeto de arrendamentos financeiros e ativos intangíveis. Se item específico de depreciação, amortização ou exaustão for incluído nas despesas do segmento, o ativo relacionado também deve ser incluído nos ativos do segmento. Os ativos do segmento não devem incluir aqueles utilizados para fins administrativos ou gerais da entidade, por exemplo:
  - (a) o gabinete da administração central e a unidade de desenvolvimento de políticas da secretaria de educação não devem ser incluídos nos segmentos que refletem a prestação de serviços de ensino básico, médio e superior; ou
  - (b) o parlamento ou outro edifício de assembleia geral não deve ser incluído nos segmentos que refletem as principais atividades funcionais, como educação, saúde e defesa, quando se apresentam informações em nível do governo como um todo.

Os ativos do segmento devem incluir aqueles operacionais compartilhados por dois ou mais segmentos se existir base razoável para alocação.

34. As demonstrações contábeis consolidadas do governo ou de outra entidade podem incluir operações adquiridas na combinação no setor público que dá origem a ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) adquirido (orientações sobre a contabilização da aquisição de operação estão incluídas na NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público). Em alguns casos, os ativos do segmento devem incluir o ágio por expectativa de rentabilidade futura que seja diretamente atribuível ao segmento ou que possa ser alocado ao segmento em base razoável, e as despesas do segmento devem incluir o ajuste para perda relacionado ao ágio por expectativa de rentabilidade futura.
35. Exemplos de passivos do segmento incluem contas a pagar comerciais e outras, passivos por competência, adiantamentos de cidadãos para o fornecimento de bens e serviços parcialmente subsidiados no futuro, provisões de garantia de bens decorrentes de quaisquer atividades comerciais da entidade e outras obrigações relacionadas ao fornecimento de bens e serviços. Os passivos do segmento não devem incluir empréstimos, passivos relacionados a ativos que são objeto de arrendamento financeiro e outros passivos incorridos para financiamento e, não, para fins operacionais. Se a despesa de juros for incluída nas despesas do segmento, o passivo relacionado deve ser incluído nos passivos do segmento.
36. Os passivos dos segmentos cujas operações não são, principalmente, de natureza financeira, não incluem empréstimos e obrigações similares porque as receitas e despesas do segmento não incluem receitas e despesas financeiras. Além disso, como a dívida é frequentemente contratada em nível do governo central ou de autoridade central em uma base para toda a entidade ou todo o governo, muitas vezes não é possível atribuir diretamente, ou alocar, razoavelmente, os passivos do segmento. No entanto, se as atividades de financiamento da entidade forem identificadas como segmento separado, como pode ocorrer em relação ao governo como um todo, as despesas do segmento “financeiro” devem incluir despesas de juros, e as respectivas obrigações devem ser incluídas nos passivos do segmento.
37. A NBC TSP 21 pode exigir que sejam feitos ajustes nos montantes escriturados dos ativos e passivos identificáveis de operação adquirida. Mensurações de ativos e passivos do segmento devem incluir quaisquer ajustes aos valores contábeis anteriores dos ativos e passivos identificáveis do segmento de operação adquirida, mesmo que esses ajustes sejam feitos apenas para fins de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas e não sejam registrados nas demonstrações contábeis individuais da entidade controladora ou da entidade controlada. Da mesma forma, se o imobilizado foi reavaliado após a aquisição, de acordo com o modelo de reavaliação da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, as mensurações dos ativos do segmento devem refletir essas reavaliações.
38. Em alguns casos, o governo ou a entidade governamental pode controlar entidade estatal que esteja sujeita a tributos sobre a renda ou equivalentes. Essas entidades podem ser obrigadas a aplicar normas contábeis, como a NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro, que prescreve o tratamento contábil para os tributos sobre a renda ou equivalentes. Essas normas podem exigir o reconhecimento de ativos e passivos relacionados com tributos sobre a renda em contrapartida a despesas ou receitas com tributos sobre a renda, que sejam

reconhecidos no período corrente e sejam recuperáveis ou reembolsáveis em períodos futuros. Esses ativos e passivos não devem ser incluídos nos ativos ou passivos do segmento porque resultam das atividades da entidade como um todo e dos acordos tributários em vigor relativamente à entidade. No entanto, os ativos que representam a receita tributável a receber, que é controlada pela autoridade fiscal, devem ser incluídos nos ativos de segmento da autoridade se puderem ser diretamente atribuídos a esse segmento ou alocados a ele de maneira confiável.

39. Algumas orientações para alocação de custos podem ser encontradas em outras NBCs TSP. Por exemplo, a NBC TSP 04 – Estoques fornece orientação para atribuição e alocação de custos aos estoques. Essa orientação pode ser útil para atribuir e alocar custos aos segmentos.
40. A NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa fornece orientação sobre se saldos bancários negativos devem ser incluídos como componente de caixa ou devem ser apresentados como empréstimos.
41. As demonstrações contábeis do governo como um todo e algumas outras entidades controladoras exigem a consolidação de várias entidades separadas, como departamentos, agências e entidades comerciais do setor público. Na elaboração dessas demonstrações contábeis consolidadas, as transações e os saldos entre entidades controladas devem ser eliminados de acordo com o NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas. Contudo, as receitas, as despesas, os ativos e os passivos do segmento devem ser determinados antes que os saldos e as transações entre entidades dentro do ente econômico sejam eliminados como parte do processo de consolidação, exceto na medida em que esses saldos e essas transações entre entidades econômicas sejam entre aquelas que compõem um único segmento.
42. Embora as políticas contábeis utilizadas na elaboração e na apresentação das demonstrações contábeis da entidade como um todo sejam também políticas contábeis do segmento fundamental, as políticas contábeis do segmento incluem, além disso, políticas que se relacionam, especificamente, às informações por segmento, como o método de apreçamento, transferências entre segmentos e a base para a alocação de receitas e despesas aos segmentos.

### **Políticas contábeis do segmento**

43. **A informação por segmentos deve ser elaborada em conformidade com as políticas contábeis adotadas para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis consolidadas de um grupo ou uma entidade.**
44. Presume-se que as políticas contábeis, que a alta administração e o dirigente máximo optaram por utilizar na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas ou da entidade, sejam as mais apropriadas para fins de apresentação externa. Como o objetivo das informações por segmento é ajudar os usuários das demonstrações contábeis a entenderem melhor e fazer julgamentos mais informados sobre a entidade como um todo, esta Norma exige o uso, na elaboração de informações por segmento, das políticas contábeis que a alta administração e o dirigente máximo escolheram para a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas ou da entidade. Isso não significa, no entanto, que as políticas contábeis consolidadas ou da entidade devam ser aplicadas aos segmentos como se os segmentos fossem entidades de

apresentações separadas. O cálculo detalhado feito na aplicação de uma política contábil específica no nível da entidade pode ser alocado a segmentos, se houver uma base razoável para isso. Os cálculos de direitos aos empregados, por exemplo, são geralmente feitos para a entidade como um todo, mas os números da entidade podem ser alocados a segmentos com base em dados salariais e demográficos para os segmentos.

45. Conforme mencionado no item 42, pode ser necessário que as políticas contábeis que lidam com questões somente de entidade, como preços entre segmentos, sejam desenvolvidas. A NBC TSP 11 exige a divulgação das políticas contábeis necessárias para entender as demonstrações contábeis. Consistente com esses requisitos, pode ser necessário divulgar as políticas específicas do segmento.
46. Esta Norma permite a divulgação de informação por segmento adicional que seja elaborada em base diferente das políticas contábeis adotadas para as demonstrações contábeis consolidadas ou da entidade, desde que:
  - (a) as informações sejam relevantes para fins de avaliação de desempenho e tomada de decisão; e
  - (b) a base de mensuração para essa informação adicional esteja claramente descrita.

### **Ativos conjuntos**

47. **Os ativos que são utilizados em conjunto por dois ou mais segmentos devem ser alocados a segmentos se, e somente se, suas receitas e despesas correspondentes também forem alocadas a esses segmentos.**
48. O modo como os itens de ativo, passivo, receita e despesa são alocados aos segmentos depende de fatores como a natureza desses itens, as atividades conduzidas pelo segmento e a autonomia relativa desse segmento. Não é possível nem apropriado especificar uma única base de alocação que deve ser adotada por todas as entidades. Também não é apropriado forçar a alocação de itens de ativos, passivos, receitas e despesas da entidade que se relacionam em conjunto a dois ou mais segmentos, se a única base para fazer essas alocações for arbitrária ou de difícil compreensão. Ao mesmo tempo, as definições de receitas, despesas, ativos e passivos do segmento devem estar inter-relacionadas, e as alocações resultantes devem ser consistentes. Portanto, os ativos utilizados conjuntamente devem ser alocados aos segmentos se, e somente se, suas receitas e despesas relacionadas também forem alocadas a esses segmentos. Por exemplo, o ativo é incluído nos ativos do segmento se, e somente se, a depreciação, amortização ou exaustão relacionada for incluída na mensuração da despesa do segmento.

### **Novos segmentos identificados**

49. Se um segmento for identificado como tal pela primeira vez no período atual, as informações por segmento do período anterior que são apresentadas para fins comparativos devem ser reapresentadas para refletir aquele novo como segmento separado, a menos que seja impraticável fazê-lo.
50. Novos segmentos podem ser apresentados em demonstrações contábeis em diferentes circunstâncias. Por exemplo, a entidade pode alterar sua estrutura interna de apresentação da estrutura de segmentos de serviços para outra de segmentos geográficos, e a administração pode considerar apropriado que essa

nova estrutura também seja adotada para fins de apresentação externa. A entidade também pode realizar atividades novas ou adicionais significativas ou aumentar a extensão em que uma atividade anteriormente operando como serviço de suporte interno presta serviços a partes externas. Nesses casos, novos segmentos podem ser apresentados pela primeira vez nas demonstrações contábeis para fins gerais. Quando isso ocorre, esta Norma exige que os dados comparativos do período anterior sejam reapresentados para refletir a estrutura do segmento atual quando for praticável.

## **Divulgação**

- 51. Os requisitos de divulgação nos itens de 52 a 75 devem ser aplicados a cada segmento.**
- 52. A entidade deve divulgar as receitas e as despesas do segmento para cada um deles. As receitas do segmento provenientes de apropriação de origem orçamentária ou similares, receitas do segmento de outras fontes externas e receitas do segmento de transações com outros segmentos devem ser apresentadas separadamente.**
- 53. A entidade deve divulgar o montante reconhecido do total de ativos do segmento para cada um deles.**
- 54. A entidade deve divulgar o montante reconhecido do total de passivos do segmento para cada um deles.**
- 55. A entidade deve divulgar, para cada segmento, o custo total incorrido durante o período para adquirir ativos do segmento que se espera que sejam utilizados durante mais do que um período.**
- 56. A entidade é incentivada, mas não obrigada, a divulgar a natureza e a quantia de quaisquer itens de receitas e despesas do segmento que sejam de tal tamanho, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho de cada segmento para o período.**
- 57. A NBC TSP 11 exige que, quando os itens de receitas ou despesas sejam materialmente significativos, sua natureza e valoressejam divulgados separadamente. A NBC TSP 11 identifica alguns exemplos, incluindo reduções de estoques e imobilizados, provisões para reestruturações, alienações de imobilizado, privatizações e outras alienações de investimentos de longo prazo, operações descontinuadas, liquidação de litígios e reversões de provisões. O incentivono item 56 não se destina a alterar a sua classificação ou a sua mensuração. A divulgação incentivadapor esse item, entretanto, muda o nível no qual a significância de tais itens é avaliada para propósitos de divulgação do nível da entidade para o nível do segmento.**
- 58. Esta Norma não exige que o resultado do segmento seja divulgado. No entanto, se o resultado do segmento é calculado e divulgado, esse é o resultado operacional que não deve incluir encargos financeiros.**
- 59. A entidade é incentivada, mas não obrigada, a divulgar os fluxos de caixa do segmento consistentes com os requisitos da NBC TSP 12. A NBC TSP 12 exige que a entidade apresente a demonstração dos fluxos de caixa que relate separadamente fluxos de caixa de atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Também requer a divulgação de informações sobre determinados**

fluxos de caixa. A divulgação de informações de fluxo de caixa sobre cada segmento pode ser útil para entender a posição financeira geral, a liquidez e os fluxos de caixa da entidade.

60. A entidade que não divulgue os fluxos de caixa do segmento, de acordo com a NBC TSP 12, é incentivada, mas não obrigada, a divulgar para cada segmento relatável:

- (a) despesas do segmento para depreciação, amortização e exaustão de ativos do segmento;
- (b) outras despesas significativas não monetárias; e
- (c) receitas significativas não monetárias incluídas nas receitas do segmento.

Isso permite que os usuários determinem principais fontes e usos de caixa em relação às atividades do segmento no período.

61. **A entidade deve divulgar, para cada segmento, o total da participação da entidade no *superávit (déficit)* líquido de controladas, coligadas, empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) ou outros investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, se, substancialmente, todas as operações dessas participações estiverem inseridas nesse único segmento.**

62. Embora seja divulgada uma quantia agregada única, de acordo com os requisitos do item 61, cada investimento em controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou outro investimento contabilizado pelo método da equivalência patrimonial deve ser avaliado individualmente para determinar se todas as suas operações substanciais estão incluídas no segmento.

63. **Se a participação total da entidade no *superávit (déficit)* líquido em controladas, coligadas, empreendimentos controlados em conjuntos (*joint ventures*) ou outros investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial for divulgada por segmento, os investimentos totais nessas participações também devem ser divulgados por segmento.**

64. **A entidade deve apresentar a conciliação entre a informação divulgada para segmentos e a informação agregada nas demonstrações contábeis consolidadas ou da entidade. Ao apresentar a conciliação, as receitas do segmento devem ser conciliadas com as receitas da entidade provenientes de fontes externas (incluindo a divulgação do valor daquelas provenientes de fontes externas não incluídas nas receitas de qualquer segmento), as despesas do segmento devem ser conciliadas com a mensuração comparável das despesas da entidade, os ativos do segmento devem ser conciliados com os ativos da entidade e os passivos do segmento devem ser conciliados com os passivos da entidade.**

#### **Informação adicional por segmento**

65. Conforme mencionado anteriormente, em geral, os segmentos são baseados nos principais bens e serviços que a entidade fornece, nos programas que atua ou nas atividades que realiza. Isso porque as informações sobre esses segmentos fornecem aos usuários informações relevantes sobre o desempenho da entidade para alcançar seus objetivos e permitem que a entidade cumpra suas obrigações de prestação de contas. No entanto, em algumas organizações, a base geográfica ou outra base pode refletir melhor quais serviços são

fornecidos e quais recursos são alocados dentro da entidade e, portanto, deve ser adotada para as demonstrações contábeis.

66. Esta Norma adota a visão de que a divulgação de informações mínimas sobre os segmentos de serviço e os segmentos geográficos provavelmente será útil aos usuários para fins de prestação de contas e responsabilização e tomada de decisões. Portanto, se a entidade relatar informações de segmentos com base:
- (a) nos principais bens e serviços que a entidade fornece, nos programas que atua, nas atividades que realiza ou outros segmentos de serviço, também é incentivada a relatar o seguinte para cada segmento geográfico que é apresentado internamente à alta administração e ao dirigente máximo:
    - (i) despesas do segmento;
    - (ii) montante total dos ativos do segmento; e
    - (iii) desembolso total durante o período para adquirir ativos do segmento que devem ser utilizados durante mais de um exercício (ativos imobilizados e ativos intangíveis); e
  - (b) nos segmentos geográficos ou em outra base não abrangida pela alínea (a), a entidade é incentivada a apresentar também as seguintes informações para cada segmento de serviço principal que é apresentado internamente à alta administração e ao dirigente máximo:
    - (i) despesas do segmento;
    - (ii) montante total dos ativos do segmento; e
    - (iii) desembolso total durante o período para adquirir ativos do segmento que devem ser utilizados durante mais de um exercício (ativos imobilizados e ativos intangíveis).

### **Outros aspectos da divulgação**

67. **Ao mensurar e apresentar as receitas do segmento de transações com outros segmentos, as transferências entre segmentos devem ser mensuradas com base na sua ocorrência. A base de estabelecimento de preços de transferências entre segmentos e qualquer alteração deve ser divulgada nas demonstrações contábeis.**
68. **As alterações nas políticas contábeis adotadas na apresentação de informações por segmento que tenham efeito material nessas informações devem ser divulgadas, e informações de exercícios anteriores apresentadas para fins comparativos devem ser reapresentadas, a menos que seja impraticável fazê-lo. Tal divulgação deve incluir a descrição da natureza da mudança, as razões para a mudança, o fato de que a informação comparativa foi reformulada ou que é impraticável fazê-lo e o efeito financeiro da mudança se ela for razoavelmente determinável. Se a entidade alterar a identificação de seus segmentos e não atualizar as informações do período anterior na nova base porque é impraticável fazê-lo, então, para fins de comparação, a entidade deve apresentar dados de segmento para a antiga e a nova bases de segmentação no ano em que mudar a identificação de seus segmentos.**
- 69 e 70. (Não convergidos).
71. Algumas mudanças nas políticas contábeis estão relacionadas, especificamente, às informações por segmento. Exemplos incluem mudanças na identificação de segmentos e mudanças na base de alocação de receitas e despesas para segmentos. Tais mudanças podem ter impacto significativo nas informações do segmento apresentadas, mas não irão alterar as informações contábeis

agregadas apresentadas para a entidade. Para permitir que os usuários entendam as alterações e avaliem as tendências, as informações por segmento do período anterior incluídas nas demonstrações contábeis para fins de comparação devem ser reapresentadas, se praticável, para refletir a nova política contábil.

72. O item 67 exige que, para fins de apresentação de informações por segmento, as transferências entre segmentos sejam mensuradas com base no fato de que a entidade realmente utilizou o preço dessas transferências. Se a entidade alterar o método que realmente utiliza para apreçar as transferências entre segmentos, isso não é alteração na política contábil relativamente à qual os dados do segmento do período anterior devem ser corrigidos nos termos do item 68. Contudo, o item 67 exige a divulgação da alteração.
73. Se não for divulgado de outra forma nas demonstrações contábeis ou em qualquer outra parte do relatório anual, a entidade deve indicar:
  - (a) os tipos de bens e serviços incluídos em cada segmento de serviço reportado;
  - (b) a composição de cada segmento geográfico reportado; e
  - (c) se nenhum serviço ou nenhuma base geográfica de segmentação forem adotados, a natureza do segmento e as atividades abrangidas por ele.

### **Objetivos operacionais do segmento**

74. Se não for divulgado de outra forma nas demonstrações contábeis ou em qualquer outra parte do relatório anual, a entidade é incentivada a divulgar os amplos objetivos operacionais estabelecidos para cada segmento no início do período de relatório e a comentar em que medida esses objetivos foram alcançados.
75. Para permitir que os usuários avaliem o desempenho da entidade para alcançar seus objetivos de prestação de serviços, é necessário comunicar esses objetivos aos usuários. A divulgação de informações sobre a composição de cada segmento, os objetivos da prestação de serviços desses segmentos e até que ponto esses objetivos foram alcançados apoiarão essa avaliação. Essas informações também permitem que a entidade cumpra melhor suas obrigações de prestação de contas. Em muitos casos, essas informações devem ser incluídas no relatório anual como parte do relatório da alta administração ou do dirigente máximo. Nesses casos, a divulgação dessas informações nas demonstrações contábeis não é necessária.

76 a 77. (Não convergidos).

### **Vigência**

Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2022, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 22 de outubro de 2020.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.068.

## NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 28, DE 22 DE OUTUBRO DE 2020

Aprova a NBC TSP 28 – Divulgação de Informação Financeira do Setor Governo Geral.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a International Federation of Accountants (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas 22 – Disclosure of Financial Information about the General Government Sector, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac):

### NBC TSP 28 – DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA DO SETOR GOVERNO GERAL

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 14
Informação por segmento	7 – 8
Bases estatísticas dos relatórios financeiros	9 – 11
Política contábil	12 – 14
Definições	15 – 22
Setor Governo Geral (SGG)	17 – 22
Setor de Empresas Públicas Financeiras (EPF)	19
Setor de Empresas Públicas Não Financeiras (EPNF)	20 – 22
Política contábil	23 – 34
Divulgação	35 – 48
Conciliação com as demonstrações contábeis consolidadas	43 – 44
Conciliação com as bases estatísticas de relatórios financeiros	45 – 48
Vigência	

#### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer regras de divulgação para o Governo Federal, caso opte por apresentar informações sobre o Setor Governo Geral (SGG) em suas demonstrações contábeis consolidadas. A divulgação de informações adequadas sobre o SGG do governo pode aprimorar a transparéncia dos relatórios financeiros e

proporcionar uma melhor compreensão do relacionamento entre as atividades de mercado e não de mercado do governo, e entre as demonstrações contábeis e as bases estatísticas de relatórios financeiros.

## Alcance

2. **O governo que elabora e apresenta demonstrações contábeis consolidadas de acordo com o regime de competência e opta por divulgar informações financeiras do Setor Governo Geral deve fazer isso de acordo com as exigências desta Norma.**
3. Os governos obtêm recursos de tributos, transferências e de uma série de atividades de mercado e não de mercado para financiar suas atividades de prestação de serviços. Eles atuam por meio de uma variedade de entidades para fornecer produtos e serviços para a população. Algumas entidades dependem primordialmente de dotações orçamentárias ou alocações de tributos ou de outras receitas governamentais para financiar suas atividades de prestação de serviços, mas podem também executar atividades geradoras de receitas adicionais que incluem, em alguns casos, a produção de bens e serviços para o mercado. Outras entidades podem gerar recursos primordialmente ou substancialmente dessas atividades.
4. As demonstrações contábeis do governo, elaboradas de acordo com as NBCs TSP, fornecem uma visão geral: (a) dos ativos controlados e dos passivos incorridos pelo governo, (b) do custo dos serviços prestados por ele e (c) da tributação e de outras receitas geradas para financiar a prestação de tais serviços. As demonstrações contábeis do governo que presta serviços por meio de entidades controladas, dependentes ou não do orçamento público para financiar as suas atividades, são demonstrações contábeis consolidadas.
5. As demonstrações contábeis e os orçamentos do governo, ou dos seus setores, também podem ser divulgados de acordo com bases estatísticas de relatórios financeiros. Essas bases refletem as exigências oriundas do *System of National Accounts* elaborado pelas Nações Unidas ou outras organizações internacionais (na respectiva versão adotada pela entidade responsável). Essas bases estatísticas de relatórios financeiros se concentram no fornecimento de informações financeiras sobre o SGG. O SGG comprehende entidades públicas que realizam atividades não de mercado e que dependem primordialmente de dotações orçamentárias ou alocações do orçamento do governo para financiar suas atividades de prestação de serviços (referidas doravante como entidades ou atividades não de mercado). As bases estatísticas de relatórios financeiros podem também fornecer informação sobre: (a) o setor de empresas públicas que se envolvem primordialmente em atividades de mercado (geralmente caracterizadas como Setor Empresas Públicas Financeiras (EPF) e Setor Empresas Públicas não Financeiras (EPNF) e o setor público como um todo. As características principais dos setores de EPF e de EPNF estão descritas nos itens 19 e 20.
6. As demonstrações contábeis consolidam somente entidades controladas e tal limitação não está presente nas bases estatísticas de relatórios financeiros. De acordo com as bases estatísticas de relatórios financeiros, combinam-se os SGGs de todos os níveis de governo; assim, o SGG pode incluir unidades que as demonstrações contábeis não consolidam. Esta Norma desagrega as demonstrações contábeis consolidadas do governo. Portanto, proíbe a apresentação, como parte do SGG, de qualquer entidade não consolidada nas demonstrações contábeis dos governos.

## Informação por segmento

7. A NBC TSP 27 – Informações por Segmento requer a divulgação de determinada informação sobre as atividades de prestação de serviços da entidade e os recursos alocados a essas atividades para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Ao contrário dos setores apresentados sob as bases estatísticas de relatórios financeiros, os segmentos divulgados, de acordo com a NBC TSP 27, não estão baseados na distinção entre atividades de mercado e não de mercado.
8. A divulgação da informação sobre o SGG não substitui a necessidade de fazer divulgações de segmentos de acordo com a NBC TSP 27. Isso porque a informação sobre o SGG, isoladamente, não fornece detalhes suficientes que permitam aos usuários avaliarem o desempenho passado da entidade quanto ao alcance dos objetivos principais da prestação de serviços, quando esses objetivos são alcançados por meio de entidades diferentes das do SGG. Por exemplo, identificar o SGG como segmento não fornece informação sobre o desempenho do governo quanto ao alcance de seus objetivos relativos à telecomunicação, em que as empresas públicas ou as quase-corporações (*quasi-corporations*) do governo prestam os serviços relativos àqueles objetivos. Uma vez que o SGG é somente um subconjunto do governo como um todo, informações importantes seriam omitidas se o governo não apresentasse a informação de segmentos em relação às suas demonstrações contábeis consolidadas.

## Bases estatísticas dos relatórios financeiros

9. Os objetivos das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as NBCs TSP e daquelas elaboradas de acordo com bases estatísticas dos relatórios financeiros diferem em alguns aspectos. Os objetivos das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as NBCs TSP são fornecer informação útil à tomada de decisão e demonstrar a responsabilização e a prestação de contas da entidade quanto aos recursos confiados a ela e por ela controlados. A finalidade das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com bases estatísticas de relatórios financeiros é fornecer informação apropriada para análise e avaliação da política fiscal, especialmente do desempenho do SGG e do setor público mais amplo de qualquer país. Além disso, embora as bases estatísticas de relatórios financeiros possam ser descritas em termos contábeis, elas podem divergir de maneira importante do sistema de contabilidade do qual deriva a maioria das estatísticas sobre finanças públicas. Entretanto, as NBCs TSP e as bases estatísticas de relatórios financeiros também apresentam similaridades no tratamento de transações e eventos. Por exemplo, elas adotam o regime de competência, tratam de transações e eventos similares e, em alguns casos, requerem um tipo similar de estrutura de divulgação.
10. A divulgação de informação apropriada sobre o SGG em demonstrações contábeis pode dar suporte e melhorar a tomada de decisão e a prestação de contas e a responsabilização aos usuários dessas demonstrações. Por exemplo, a divulgação de informação sobre o SGG é consistente com a transparência aprimorada gerada pelas informações financeiras e auxilia os usuários das demonstrações a terem uma melhor compreensão sobre:
  - (a) os recursos alocados para dar suporte às atividades de prestação de serviços pelo SGG e o desempenho do governo nessa prestação de serviços;
  - (b) o relacionamento entre o SGG e o setor de empresas públicas, e o impacto que cada um tem no desempenho global.

11. No caso das demonstrações contábeis do governo elaboradas de acordo com bases estatísticas de relatórios financeiros e amplamente publicadas, a divulgação da informação sobre o SGG nas demonstrações contábeis gera uma ligação útil entre as demonstrações elaboradas de acordo com as NBCs TSP e aquelas elaboradas de acordo com bases estatísticas de relatórios financeiros. Isso auxilia os usuários a conciliarem as informações apresentadas nas demonstrações contábeis com as informações apresentadas nos relatórios estatísticos. A NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis exige que as demonstrações contábeis incluam a comparação entre valores orçados e realizados em base comparável com aquela adotada no orçamento. Quando os orçamentos do governo são elaborados para o SGG e não para o governo como um todo, a informação financeira sobre o SGG divulgada de acordo com esta Norma será relevante para as comparações exigidas por aquela NBC TSP.

#### Política contábil

12. A NBC TSP 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro exige o desenvolvimento de políticas contábeis para assegurar que as demonstrações contábeis proporcionem informações que atendam a um conjunto de características qualitativas. A compilação e a apresentação dos dados do SGG que satisfaçam às características qualitativas da informação disponibilizada nas demonstrações contábeis e as exigências de auditoria a elas relacionadas podem se somar de modo significativo à carga de trabalho dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis e dos auditores e aumentar a complexidade das demonstrações contábeis. Portanto, esta Norma permite, mas não exige, a divulgação da informação sobre o SGG. A divulgação, ou não, da informação sobre o SGG nas demonstrações contábeis é determinada pelo governo ou por outra autoridade competente.
13. Esta Norma exige que, quando as divulgações sobre o SGG forem realizadas nas demonstrações contábeis, essas divulgações devem ser realizadas de acordo com as exigências prescritas nesta Norma. Isso assegura que a representação adequada do SGG seja realizada nas demonstrações contábeis e que as divulgações sobre o SGG satisfaçam às características qualitativas da informação contábil, incluindo a compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.
14. As NBCs TSP geralmente se aplicam a todas as entidades do setor público. No entanto, só é possível divulgar uma representação significativa do SGG para o governo – e não para as suas entidades controladas individuais. Consequentemente, esta Norma especifica as exigências a serem aplicadas pelo Governo Federal, ao qual compete elaborar demonstrações contábeis consolidadas de acordo com o regime de competência, conforme definido pelas NBCs TSP.

#### Definições

15. O termo a seguir é utilizado nesta Norma com o seguinte significado:

**Setor Governo Geral (SGG)** comprehende todas as entidades do governo geral, que comprehende a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, conforme definição contida nas bases estatísticas de relatórios financeiros.

16. (Não convergido).

Setor Governo Geral (SGG)

17. Sob as bases estatísticas de relatórios financeiros, o setor público engloba o SGG, o Setor de Empresas Públicas Financeiras (EPF) e o Setor de Empresas Públicas Não Financeiras (EPNF). Subgrupos adicionais dentro desses setores podem ser identificados para fins de estatísticas analíticas.
18. O SGG está definido no SNA das Nações Unidas como: (a) todas as unidades de governo da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, (b) os fundos de seguridade social em cada nível de governo e (c) as entidades sem fins lucrativos e não de mercado controladas por unidades de governo. Sob as bases estatísticas de relatórios financeiros, o SGG abrange as operações centrais do governo e, normalmente, inclui as unidades governamentais que desempenham funções de governo como atividade primária. Desse modo, o financiamento dessas entidades é oriundo principalmente de dotações ou de alocações de tributos, de dividendos de empresas estatais, de outras receitas e de empréstimos. O SGG geralmente inclui entidades, tais como: ministérios, secretarias, tribunais, instituições educacionais públicas, unidades públicas de saúde e outros órgãos do governo. O SGG não inclui as EPF ou as EPNF. Para divulgação do SGG, é necessário assegurar-se de que as informações sobre o SGG, incluídas nas demonstrações contábeis, sejam consistentes com a definição do SGG e com quaisquer interpretações adotadas para as bases estatísticas de relatórios financeiros.

#### Setor de Empresas Públicas Financeiras (EPF)

19. O setor de EPF engloba as corporações públicas financeiras controladas pelo governo, as quase-corporações e as instituições sem fins lucrativos envolvidas, principalmente, na intermediação financeira e na prestação de serviços financeiros para o mercado. São incluídos dentro desse setor os bancos controlados pelo governo, abrangendo também o Banco Central, bem como outras instituições financeiras do governo que operam em base de mercado.

#### Setor de Empresas Públicas Não Financeiras (EPNF)

20. O setor de EPNF engloba corporações públicas não financeiras controladas pelo governo, as quase-corporações e as instituições sem fins lucrativos que produzem bens ou serviços não financeiros para o mercado. São incluídas dentro desse setor entidades, tais como: empresas de utilidade pública e outras entidades que comercializam produtos e serviços.
21. As bases estatísticas de relatórios financeiros definem:
  - (a) corporações como pessoas jurídicas constituídas com a finalidade de produzir bens e serviços para o mercado;
  - (b) quase-corporações como empreendimentos que não são formalmente constituídos ou não são estabelecidos legalmente como empresas, mas que funcionam como se fossem; e
  - (c) instituições sem fins lucrativos como pessoas jurídicas ou outro tipo de entidades que produzam ou distribuam produtos e serviços, mas que não gerem retorno financeiro para a entidade controladora.
22. Entidades do setor público que operam em bases comerciais possuem características similares à corporação pública ou à quase-corporação pública, conforme definição contida nas bases estatísticas de relatórios financeiros. No entanto, pode não haver mapeamento idêntico dessas entidades e dos setores de EPF e de EPNF. Por exemplo, uma entidade do setor público que opera em bases comerciais, não residente no país, não seria classificada como EPF ou EPNF.

## **Política contábil**

- 23. A informação financeira sobre o SGG deve ser divulgada em conformidade com as políticas contábeis adotadas na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis consolidadas do governo, exceto quanto às exigências dos itens 24 e 25.**
- 24. Ao apresentar informação financeira sobre o Setor Governo Geral, as entidades não devem aplicar as exigências da NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas em relação às entidades dos setores EPF e EPNF.**
- 25. O Setor Governo Geral deve reconhecer seu investimento nos setores de EPF e EPNF como ativo e contabilizá-lo pelo valor do patrimônio líquido das investidas.**
26. Esta Norma reflete a perspectiva de que as demonstrações contábeis consolidadas do governo que opte por divulgar informação sobre o SGG devem ser segregadas para apresentar o SGG como um dos setores da entidade governamental que reporta. De acordo com essa perspectiva, esta Norma exige que as mesmas definições e as mesmas disposições sobre reconhecimento, mensuração e divulgação aplicadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas também sejam aplicadas às divulgações do SGG, com uma exceção. A exceção é que as exigências da NBC TSP 17 não sejam aplicadas no que concerne ao relacionamento do SGG com as entidades dos setores EPF e EPNF.
27. A NBC TSP 17 exige que as entidades controladoras elaborem as demonstrações contábeis que consolidam as entidades controladas na base “linha-a-linha”. A NBC TSP 17 também contém uma discussão detalhada sobre o conceito de controle e a forma que ele se aplica ao setor público e, adicionalmente, orientação quanto à determinação se existe controle para fins de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. De maneira consistente com as exigências da NBC TSP 17, as entidades nos setores de EPF e EPNF, conforme definidos nas bases estatísticas de relatórios financeiros (que são entidades controladas do governo), são consolidadas nas demonstrações contábeis do governo.
28. As demonstrações contábeis elaboradas de maneira consistente com as bases estatísticas de relatórios financeiros retratam o impacto do SGG no setor público como um todo e, no contexto do SNA das Nações Unidas, na economia nacional. De acordo com esse enfoque, as bases estatísticas de relatórios financeiros exigem que as demonstrações contábeis do SGG apresentem as entidades do setor público fora desse setor, como investimento em outros setores. Além disso, sob as bases estatísticas de relatórios financeiros, as transações do SGG com as entidades em outros setores não são eliminadas da demonstração das operações do governo ou de demonstração similar.
29. A aplicação das exigências da NBC TSP 17 na consolidação do SGG resultaria na reapresentação das demonstrações contábeis consolidadas do governo, em vez das demonstrações contábeis do SGG.
30. Portanto, na divulgação da informação financeira sobre o SGG, os saldos e as transações entre as entidades compreendidas no SGG devem ser eliminados de acordo com a NBC TSP 17. No entanto, os saldos e as transações entre entidades do SGG e entidades de outros setores não são eliminados.
31. Esta Norma exige que o SGG reconheça seus investimentos nas entidades dos setores EPF ou EPNF pelo valor contábil do patrimônio líquido dessas entidades. Isso assegura

que as divulgações do SGG refletem a segregação da informação financeira apresentada nas demonstrações contábeis consolidadas do governo do qual é parte. Consistente com o fato de que o SGG seja a desagregação das demonstrações consolidadas do governo, as mudanças no valor contábil do patrimônio líquido daquelas entidades devem ser reconhecidas da mesma maneira como nas demonstrações contábeis consolidadas do governo.

32. As bases estatísticas de relatórios financeiros exigem que todos os ativos e passivos (exceto empréstimos) sejam reavaliados ao valor de mercado na data das demonstrações contábeis. As NBCs TSP incluem diferentes exigências de mensuração e exigem ou permitem que o custo e valores correntes sejam utilizados para determinadas classes de ativos e passivos. Elas não exigem que todos os ativos e passivos sejam reavaliados ao valor de mercado. Portanto, a mensuração dos ativos e passivos na divulgação do SGG nas demonstrações contábeis, incluindo o investimento nos setores de EPF e EPNF, pode diferir da base de mensuração adotada nas bases estatísticas de relatórios financeiros.

33 e 34. (Não convergidos).

## **Divulgação**

35. **As divulgações feitas sobre o SGG devem incluir, pelo menos:**

- (a) ativos pelos principais grupos, demonstrando separadamente o investimento em outros setores;
- (b) passivos pelos principais grupos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) total de acréscimos e reduções decorrentes de reavaliação e outros itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido;
- (e) receitas pelos principais grupos;
- (f) despesas pelos principais grupos;
- (g) resultado do período;
- (h) fluxos de caixa das atividades operacionais pelos principais grupos;
- (i) fluxos de caixa das atividades de investimento; e
- (j) fluxos de caixa das atividades de financiamento.

**A forma de apresentação das divulgações do SGG não deve ter mais destaque do que as demonstrações contábeis do governo, elaboradas de acordo com as NBCs TSP.**

36. A NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis identifica o conjunto completo de demonstrações contábeis (conforme o regime de competência), tais como: balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa, políticas contábeis e notas explicativas às demonstrações contábeis.
37. Esta norma exige a divulgação dos principais grupos de ativos, passivos, receitas, despesas e de fluxos de caixa refletidos nas demonstrações contábeis. Esta norma não especifica a maneira como as divulgações do SGG devem ser realizadas. Caso o Governo Federal opte por fazer divulgações do SGG de acordo com esta Norma pode fazer tais divulgações por meio de: (a) divulgação de notas, (b) colunas em separado nas demonstrações contábeis ou (c) de outra forma considerada apropriada. No entanto, a forma de apresentação das divulgações do SGG não deve ter mais destaque do que as demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as NBCs TSP.

38. Para auxiliar os usuários a compreenderem a relação da informação financeira apresentada sobre o SGG com as operações do governo, as bases estatísticas de relatórios financeiros exigem que as despesas totais do governo sejam desagregadas e divulgadas por grupo, baseadas tanto na natureza econômica das despesas quanto pela Classificação por Função de Governo (COFOG)\*. Esta Norma não exige nem proíbe as entidades de divulgarem a informação do SGG proveniente da apresentação da informação desagregada do SGG classificada pela natureza econômica ou consistente com a COFOG. Em alguns casos, a COFOG adotada relativa à divulgação do SGG pode ser similar às classificações adotadas de acordo com a NBC TSP 27, para informações por segmento.

(\*) A Classificação por Função de Governo (COFOG) foi desenvolvida pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e publicada pela Divisão de Estatísticas da Organização das Nações Unidas (ONU) como um padrão de classificação dos objetivos das atividades governamentais. A classificação utiliza três níveis de detalhe: divisões, grupos, classes. As divisões descrevem os objetivos mais amplos do governo, enquanto os grupos e classes definem a forma pela qual esses objetivos são atingidos. Fonte: OCDE/ONU.

39. As entidades também devem fazer todas as divulgações adicionais necessárias para que os usuários compreendam a natureza da informação apresentada.
- 40. As entidades que elaboram divulgações do SGG devem divulgar as entidades controladas que são incluídas no SGG e quaisquer mudanças em relação ao período anterior com uma explicação das razões pelas quais uma entidade que fora incluída previamente no SGG não é mais.**
41. Esta Norma exige que as entidades que optem por divulgar a informação sobre o SGG divulguem uma lista das entidades controladas incluídas no SGG. A NBC TSP 17 exige que as entidades que elaboram demonstrações contábeis consolidadas divulguesm uma lista das entidades controladas que são incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas. As divulgações das entidades consolidadas nas demonstrações contábeis, de acordo com a NBC TSP 17, são incluídas no SGG e auxiliam os usuários a desenvolver a compreensão da relação entre a informação sobre o governo e o seu SGG e a entender melhor a própria informação do SGG.
42. De modo similar, a divulgação das mudanças nas entidades controladas incluídas no SGG permite aos usuários monitorar o relacionamento entre as demonstrações contábeis consolidadas e a informação do SGG ao longo do tempo.

#### **Conciliação com as demonstrações contábeis consolidadas**

- 43. As divulgações do SGG devem ser conciliadas com as demonstrações contábeis consolidadas do governo, apresentando separadamente o valor do ajuste para cada item equivalente naquelas demonstrações contábeis.**
44. Esta Norma exige que os valores divulgados em relação ao SGG sejam conciliados com os seus valores equivalentes nas demonstrações contábeis consolidadas do governo. As entidades devem apresentar separadamente o ajuste no valor de investimento no ativo nos setores EPF e EPNF determinados, de acordo com o item 23, bem como os ajustes em cada um dos itens divulgados separadamente, de acordo com o item 35. Além disso, as entidades não são obrigadas, mas podem divulgar, separadamente, o valor de ajuste em cada item atribuível aos setores EPF e EPNF. Essa conciliação permite que o governo cumpra melhor suas obrigações referentes à responsabilização e prestação de contas por

meio da demonstração do relacionamento entre os valores de cada item do SGG com o valor total daqueles itens do governo.

#### **Conciliação com as bases estatísticas de relatórios financeiros**

45. As bases estatísticas de relatórios financeiros e as NBCs TSP apresentam muitas similaridades no tratamento de certas transações e eventos. Entretanto, também existem diferenças. Por exemplo, além das diferenças nas bases de mensuração de ativos e passivos destacados no item 32, as bases estatísticas de relatórios financeiros tratam dividendos como despesa, enquanto as NBCs TSP tratam como distribuição. As bases estatísticas de relatórios financeiros também fazem distinção entre transações e outros fluxos econômicos para a apresentação da informação financeira que não é refletida, normalmente, nas demonstrações contábeis consolidadas e que focam em medidas específicas relevantes para a análise da política fiscal, tais como empréstimos líquidos e aumento ou redução do caixa.
46. Esta Norma não exige a conciliação das divulgações do SGG nas demonstrações contábeis consolidadas com as divulgações do SGG de acordo com as bases estatísticas de relatórios financeiros. Isso se deve às preocupações sobre a exequibilidade e a relação custo-benefício de tal exigência. Entretanto, a inclusão de tal conciliação pela divulgação por meio de notas explicativas não é proibida.

47 e 48. (Não convergidos).

#### **Vigência**

**Esta Norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2022, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.**

Brasília, 22 de outubro de 2020.

Contador Zulmirlvânio Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.068.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 29, DE 22 DE OUTUBRO DE 2020

Aprova a NBC TSP 29 – Benefícios Sociais.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas 42 – *Social Benefits*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

## NBC TSP 29 – BENEFÍCIOS SOCIAIS

Sumário	Item
Objetivo	1 – 2
Alcance	3 – 4
Definições	5
Abordagem geral	6 – 25
Reconhecimento do passivo de plano de benefício social	6 – 9
Reconhecimento da despesa de plano de benefício social	10 – 11
Mensuração do passivo de plano de benefício social	12 – 20
Mensuração da despesa de plano de benefício social	21
Divulgação	22 – 25
Abordagem securitária	26 – 36
Reconhecimento e mensuração	26 – 28
Divulgação	29 – 31
Elaboração e divulgação de informação sobre a sustentabilidade de longo prazo das finanças da entidade	32 – 36
Vigência	
Apêndice A – Guia de Aplicação	

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é aprimorar a relevância, a representação fidedigna e a comparabilidade das informações fornecidas nas demonstrações contábeis acerca de benefícios sociais, conforme definição desta Norma. As informações fornecidas devem ajudar os usuários das demonstrações contábeis e de relatórios contábeis de propósito geral a avaliar:
  - (a) a natureza desses benefícios sociais concedidos pela entidade;
  - (b) as principais características da operacionalização desses planos de benefício social; e
  - (c) o impacto desses benefícios sociais concedidos no desempenho, na situação patrimonial e nos fluxos de caixa da entidade.
2. Para isso, esta Norma estabelece princípios e exigências para:

- (a) reconhecer despesas e passivos de benefícios sociais;
- (b) mensurar despesas e passivos de benefícios sociais;
- (c) apresentar informações sobre benefícios sociais nas demonstrações contábeis; e
- (d) determinar quais informações divulgar para permitir aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros dos benefícios sociais concedidos pela entidade que reporta.

## Alcance

3. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta Norma na contabilização de benefícios sociais.
4. Esta Norma se aplica à transação que se enquadre na definição de benefício social. Esta Norma não se aplica a transferências de caixa que sejam contabilizadas de acordo com outras normas, tais como:
  - (a) ativos e passivos financeiros que representem:
    - (i) caixa;
    - (ii) instrumento patrimonial de outra entidade;
    - (iii) direito contratual de receber ou obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro a outra entidade ou de permitir ativos ou passivos financeiros com outra entidade em condições potencialmente favoráveis;
    - (iv) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos (quando a entidade receberá ou entregará um número variável de instrumentos patrimoniais) ou derivativos (quando a entidade não receberá ou não entregará uma quantia fixa de caixa ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais);
  - (b) benefícios a empregados que estejam dentro do alcance da NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados; e
  - (c) contratos de seguro.

Os itens de A1 a A3 fornecem orientação adicional sobre o alcance desta Norma.

## Definições

5. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:  
Benefícios sociais são transferências de caixa concedidas para:
  - (a) famílias e/ou indivíduos específicos que atendem aos critérios de elegibilidade;
  - (b) mitigar o efeito de riscos sociais; e
  - (c) atender às necessidades da sociedade como um todo.

Os itens de A4 a A8 fornecem orientação adicional sobre essa definição.

  
Riscos sociais são eventos ou circunstâncias que:
  - (a) referem-se às características de famílias e/ou indivíduos – por exemplo, idade, condição de saúde, situação de pobreza e de emprego; e
  - (b) podem afetar adversamente o bem-estar de indivíduos e/ou famílias, seja pela imposição de demandas adicionais sobre seus recursos ou pela redução de sua renda.

Os itens A9 e A10 fornecem orientação adicional sobre o que se comprehende por riscos sociais.

## Abordagem geral

### Reconhecimento do passivo de plano de benefício social

6. A entidade deve reconhecer o passivo de plano de benefício social quando:
  - (a) tiver uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos; e

- (b) a obrigação presente puder ser mensurada de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPGs), conforme previsto na NBC TSP Estrutura Conceitual.

#### *Saída de recursos da entidade*

7. O 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 passivo.
8. Pode haver incerteza associada à mensuração do passivo. O uso de estimativas é parte essencial da contabilidade sob o regime de competência. A incerteza relativa ao fluxo de saída de recursos não impede o reconhecimento de passivo, salvo se o nível de incerteza for tão grande que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna não puderem ser atendidas. Quando o nível de incerteza não impedir o reconhecimento de passivo, isso deve ser levado em consideração na mensuração do passivo.

#### *Evento passado*

9. O evento passado que dá origem a passivo de plano de benefício social é o cumprimento de todos os critérios de elegibilidade para receber o pagamento de benefício social por parte de cada beneficiário. O cumprimento dos critérios de elegibilidade para cada pagamento relativo ao benefício social é um evento passado separado.

Os itens de A11 a A14 fornecem orientação adicional sobre o reconhecimento do passivo.

#### **Reconhecimento da despesa de plano de benefício social**

- 10. A entidade deve reconhecer a despesa de plano de benefício social no mesmo momento em que reconhece o passivo.**
11. A entidade não deve reconhecer a despesa de plano de benefício social se o pagamento for efetuado antes que todos os critérios de elegibilidade para o próximo pagamento sejam atendidos. Em vez disso, a entidade deve reconhecer o pagamento antecipado como ativo no balanço patrimonial, salvo se o valor se tornar irrecuperável, sendo que, nesse caso, deve-se reconhecer uma despesa.

#### **Mensuração do passivo de plano de benefício social**

##### *Mensuração inicial do passivo*

- 12. A entidade deve mensurar o passivo de plano de benefício social pela melhor estimativa dos custos (ou seja, os pagamentos relativos ao benefício social) que a entidade incorrerá quando do cumprimento das obrigações presentes representadas pelo passivo.**
13. A melhor estimativa dos custos da entidade (ou seja, os pagamentos relativos ao benefício social) deve levar em consideração o possível efeito de eventos subsequentes sobre esses pagamentos.
14. Quando se espera que o passivo referente ao plano de benefício social seja liquidado após doze meses do final do período a que se referem as demonstrações contábeis no qual o passivo é reconhecido (ou seja, o próximo pagamento relativo ao benefício social deverá ocorrer em período maior do que doze meses), o passivo deve ser descontado, utilizando a taxa de desconto especificada no item 19.

15. Os itens de A15 a A18 fornecem orientação adicional sobre a mensuração do passivo.

#### *Mensuração subsequente*

16. O passivo de plano de benefício social deve ser reduzido à medida que os pagamentos do benefício social são realizados. Qualquer diferença entre o custo de efetuar os pagamentos do benefício social e o valor contábil do passivo referente ao plano de benefício social deve ser reconhecida no resultado do período no qual o passivo for liquidado.
17. Se o passivo for descontado, de acordo com o item 14, ele deve ser aumentado e a despesa com juros deve ser reconhecida em cada período a que se referem as demonstrações contábeis, até que o passivo seja liquidado, de maneira a refletir a reversão do desconto.
18. Se o passivo ainda estiver pendente de liquidação, ele deve ser avaliado em cada data a que se referem as demonstrações contábeis e ajustado para refletir a melhor estimativa atual dos custos (ou seja, os pagamentos relativos ao benefício social) que a entidade incorrerá no cumprimento das obrigações presentes representadas pelo passivo.

#### *Taxa de desconto*

19. A taxa utilizada para descontar o passivo referente a plano de benefício social deve refletir o valor do dinheiro no tempo. A moeda e o prazo do instrumento financeiro selecionado para refletir o valor do dinheiro no tempo devem ser consistentes com a moeda e o prazo estimado do passivo do benefício social.
20. O item A18 fornece orientação adicional sobre a taxa de desconto a ser utilizada.

#### **Mensuração da despesa de plano de benefício social**

21. A entidade deve mensurar inicialmente a despesa de plano de benefício social pelo valor equivalente ao valor do passivo mensurado, de acordo com o item 12. Quando a entidade realizar pagamento relativo ao benefício social antes de todos os critérios de elegibilidade para o próximo pagamento serem atendidos, ela deve mensurar como pagamento antecipado ou como despesa reconhecida, de acordo com o item 11, pelo valor do caixa transferido.

#### **Divulgação**

22. O objetivo da divulgação, de acordo com a abordagem geral, juntamente com as informações fornecidas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, é que as entidades forneçam aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar o efeito que os benefícios sociais podem ter sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Os itens de 23 a 25 especificam as exigências para atender a esse objetivo.
23. A entidade deve divulgar informações que:
  - (a) expliquem as características dos seus planos de benefícios sociais; e
  - (b) expliquem os fatores demográficos, econômicos e outros fatores externos que possam afetar seus planos de benefícios sociais.
24. Para cumprir as exigências do item 23, a entidade deve divulgar:
  - (a) informações sobre as características de seus planos de benefícios sociais, incluindo:
    - (i) a natureza dos benefícios sociais concedidos pelos planos;

- (ii) as principais características dos planos de benefícios sociais, tais como: descrição da estrutura legislativa que rege os planos, resumo dos principais critérios de elegibilidade que devem ser atendidos para se receber os benefícios sociais e declaração sobre como informações adicionais referentes ao plano podem ser obtidas;
  - (iii) a descrição de como os planos são custeados, incluindo se o custeio dos planos é realizado por intermédio de dotação orçamentária, de transferência proveniente de outra entidade do setor público ou por outros meios. Se o plano é custeado (total ou parcialmente) por contribuições sociais, a entidade deve fornecer:
    - a. referência cruzada com a localização das informações sobre essas contribuições sociais e quaisquer ativos vinculados (se essas informações estiverem incluídas nas demonstrações contábeis da entidade); ou
    - b. demonstração referente à disponibilidade de informações sobre essas contribuições sociais e quaisquer ativos vinculados nas demonstrações contábeis de outra entidade e como essas informações podem ser obtidas;
  - (iv) a descrição dos principais fatores demográficos, econômicos e outros fatores externos que influenciam o nível de despesa de acordo com os planos de benefícios sociais. Essa descrição pode ser apresentada de forma agregada se os mesmos fatores demográficos, econômicos e outros fatores externos impactarem uma série de planos de benefícios sociais de forma semelhante;
- (b) a despesa total com benefícios sociais reconhecida na demonstração do resultado, analisada por cada plano de benefício social;
- (c) a descrição de quaisquer alterações significativas nos planos de benefícios sociais realizadas durante o período a que se referem as demonstrações contábeis, juntamente com a descrição do efeito esperado dessas alterações. Alterações de plano de benefício social incluem, mas não se limitam a:
- (i) mudanças no nível de benefícios sociais concedidos; e
  - (ii) mudanças nos critérios de elegibilidade, incluindo indivíduos e/ou famílias cobertos pelo plano de benefício social.

Ao fazer as divulgações exigidas por este item, a entidade deve considerar as exigências dos itens de 45 a 47 da NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, que fornecem orientação sobre materialidade e agregação.

25. Se o plano de benefício social atende aos critérios do item 28, sendo, nesse caso, permitido o uso da abordagem securitária, a entidade deve apresentar uma declaração nesse sentido nas notas explicativas.

## **Abordagem securitária**

### **Reconhecimento e mensuração**

26. **Se o plano de benefício social atende aos critérios do item 28, permite-se (mas não se obriga) que a entidade reconheça e mensure ativos, passivos, receitas e despesas vinculados a esse plano de benefício social, aplicando, por analogia, as exigências da respectiva norma contábil que trata de contratos de seguro<sup>1</sup>.**

**O item A19 fornece orientação adicional sobre as normas contábeis que tratam de contratos de seguro que podem ser aplicadas, por analogia, na contabilização de benefícios sociais.**

27. Se a entidade optar por não aplicar por analogia as exigências da respectiva norma contábil que trata de contratos de seguro, a entidade deverá reconhecer e mensurar passivos e despesas vinculados a esse plano de benefício social e incluir divulgações nas demonstrações contábeis, de acordo com os itens de 6 a 25.

---

<sup>1</sup> A expressão “as exigências da respectiva norma contábil que trata de contratos de seguro” refere-se à NBC TG 11 – Contratos de Seguro, ou norma que vier a substituí-la.

28. A entidade pode reconhecer e mensurar os ativos, passivos, receitas e despesas vinculados ao plano de benefício social aplicando, por analogia, as exigências da respectiva norma contábil que trata de contratos de seguro, em que:
- (a) o plano de benefício social destina-se a ser totalmente custeado por contribuições específicas; e
  - (b) há evidência de que a entidade administra o plano da mesma forma que uma seguradora, inclusive avaliando o desempenho e a situação patrimonial do plano regularmente.

Os itens de A20 a A25 fornecem orientação adicional sobre como determinar se esses critérios foram atendidos.

### **Divulgação**

29. **O objetivo das divulgações, de acordo com a abordagem securitária, juntamente com as informações fornecidas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, é que as entidades forneçam aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar o efeito que os benefícios sociais podem ter sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Os itens 30 e 31 especificam as exigências para atender a esse objetivo.**
30. **Quando a entidade reconhecer e mensurar ativos, passivos, receitas e despesas vinculados ao plano de benefício social, aplicando, por analogia, as exigências da respectiva norma contábil que trata de contratos de seguro, a entidade deve divulgar:**
- (a) a base utilizada para determinar que a abordagem securitária é apropriada;
  - (b) as informações exigidas pela respectiva norma contábil que trata de contratos de seguro; e
  - (c) quaisquer informações adicionais exigidas pelo item 31.
31. Para cumprir as exigências do item 30, (c), a entidade deve divulgar:
- (a) informações sobre as características de seus planos de benefícios sociais, incluindo:
    - (i) a natureza dos benefícios sociais concedidos pelos planos; e
    - (ii) as principais características dos planos de benefícios sociais, tais como: descrição da estrutura legislativa que rege o plano, resumo dos principais critérios de elegibilidade que devem ser atendidos para receber o benefício social e declaração sobre como informações adicionais referentes ao plano podem ser obtidas; e
  - (b) a descrição de quaisquer alterações significativas nos planos de benefícios sociais realizadas durante o período a que se referem as demonstrações contábeis, juntamente com a descrição do efeito esperado das alterações. Alterações de plano de benefício social incluem, entre outras:
    - (i) mudanças no nível de benefícios sociais concedidos; e
    - (ii) mudanças nos critérios de elegibilidade, incluindo indivíduos e/ou famílias cobertos pelo plano de benefício social.

Ao fazer as divulgações exigidas por este item, a entidade terá que considerar as exigências dos itens de 45 a 47 da NBC TSP 11, que fornecem orientação sobre materialidade e agregação.

### **Elaboração e divulgação de informação sobre a sustentabilidade de longo prazo das finanças da entidade**

32. As entidades provedoras de benefícios sociais são incentivadas, mas não obrigadas, a elaborar Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPGs) que forneçam informações sobre a sustentabilidade de longo prazo das finanças da entidade<sup>2</sup>.

33 a 36 (Não convergidos).

## Vigência

**Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que esses prevalecem.**

Brasília, 22 de outubro de 2020.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.068.

## Apêndice A – Guia de Aplicação

Este Apêndice é parte integrante da NBC TSP 29.

### Alcance (ver itens 3 e 4)

- A1. Esta Norma é aplicada na contabilização de transações e obrigações que atendam à definição de benefício social do item 5. Esta Norma não trata de transações que são abordadas em outras NBCs TSP, tais como: benefícios pós-emprego a empregados (que são contabilizadas de acordo com as NBC TSP 15) e empréstimos subsidiados como os financiamentos estudantis (se eles forem considerados como ativos financeiros).
- A2. Da mesma forma, esta Norma não se aplica a contratos de seguro, mesmo se o risco coberto pelo contrato de seguro for risco social, tal como definido no item 5. Os contratos de seguro devem ser contabilizados de acordo com a norma contábil que trata de contratos de seguro.
- A3. Esta Norma não se aplica a serviços coletivos e individuais. A definição de benefícios sociais inclui apenas transferências de caixa e, não, a prestação de serviços. Esta Norma não se aplica a transferências de caixa para indivíduos e agregados familiares que não cubram riscos sociais, por exemplo, socorros emergenciais por ocasião de inundações, vendavais, etc.

### Definições (item 5)

#### Guia de definições sobre benefícios sociais

- A4. Os benefícios sociais são transferências de caixa (incluindo transferências na forma de equivalentes a dinheiro, por exemplo, cartões pré-pagos) fornecidas a indivíduos e/ou famílias. Os serviços prestados por entidade do setor público não são benefícios sociais. Em

<sup>2</sup> O documento editado pelo IPSASB - *Recommended Practice Guideline (RPG) 1, Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances* (Guia de Práticas Recomendadas (RPG) 1, Elaboração e Divulgação de Informação sobre a Sustentabilidade de Longo Prazo das Finanças da Entidade) fornece orientação para a elaboração desses relatórios.

alguns casos, a entidade do setor público pode fornecer tíquetes (ou documentos similares) que permitem que indivíduos e/ou famílias acessem serviços, ou pode reembolsar indivíduos e/ou famílias por custos incorridos no acesso a serviços. A substância econômica dessas transações é que a entidade do setor público está pagando pela prestação dos serviços – tais transações não satisfazem, portanto, à definição de benefício social. Quando a entidade do setor público fornece tíquetes ou reembolsos, o indivíduo e/ou agregado familiar não tem qualquer poder discricionário sobre a utilização do benefício. Por outro lado, os benefícios sociais fornecem transferências de caixa que podem ser utilizadas indistintamente da renda proveniente de outras fontes.

- A5. Em alguns casos, podem-se fornecer transferências de caixa na forma de equivalentes de caixa que tenham restrições limitadas sobre o uso. Por exemplo, o governo pode fornecer cartão pré-pago que pode ser utilizado para comprar qualquer item, exceto bebidas alcoólicas e tabaco. Tais restrições limitadas não contrariam o princípio de que os benefícios sociais proporcionam transferências de caixa que podem ser utilizadas indistintamente da renda proveniente de outras fontes. Cartões pré-pagos com restrições são transferências de caixa e não se confundem com a prestação de serviços pelo governo.
- A6. Os benefícios sociais são concedidos apenas quando atendidos aos critérios de elegibilidade para receber um próximo pagamento. Por exemplo, o governo pode conceder auxílio para desempregados para garantir que sejam atendidas às necessidades daqueles cuja renda durante os períodos de desemprego seria insuficiente. Embora o auxílio para desempregados cubra potencialmente a população como um todo, os benefícios só são pagos aos desempregados, ou seja, àqueles que preenchem os critérios de elegibilidade.
- A7. A avaliação de benefício que é concedido para mitigar o efeito dos riscos sociais é efetuada analisando a sociedade como um todo. O benefício não precisa mitigar o efeito dos riscos sociais para cada destinatário. Um exemplo é quando o governo paga uma pensão para todos aqueles acima de certa idade, independentemente da renda ou do patrimônio, para garantir que sejam atendidas às necessidades daqueles cujos rendimentos após a aposentadoria seriam insuficientes. Tais benefícios satisfazem aos critérios de definição que são fornecidos para mitigar o efeito dos riscos sociais.
- A8. Os benefícios sociais são organizados para garantir que as necessidades da sociedade como um todo sejam abordadas. Isso os distingue dos benefícios concedidos por meio de contratos de seguro, que são moldados para o benefício de indivíduos ou grupos de indivíduos. Abordar as necessidades da sociedade como um todo não exige que cada benefício social cubra todos os membros da sociedade. Em alguns casos, os benefícios sociais são concedidos por meio de uma série de benefícios similares que abrangem diferentes segmentos da sociedade. O benefício social que cubra um segmento da sociedade como parte de um sistema mais amplo de benefícios sociais atende à exigência de que ele atenda às necessidades da sociedade como um todo.

### **Guia de definições de riscos sociais**

- A9. Os riscos sociais relacionam-se com as características dos indivíduos e/ou famílias – por exemplo, idade, condição de saúde, situação de pobreza e de emprego. A natureza de risco social é aquela que se relaciona diretamente com as características do indivíduo e/ou agregado familiar. A condição, o evento ou a circunstância que leva ou contribui para um evento não planejado ou indesejado surge das características dos indivíduos e/ou das famílias. Isso distingue os riscos sociais de outros riscos, em que a condição, o evento ou a circunstância que leva ou contribui para um evento não planejado ou indesejado surge de algo diferente das características do indivíduo ou da família.
- A10. Por exemplo, os auxílios para desempregados são benefícios sociais porque a condição, o evento ou a circunstância coberta pelo benefício resulta de características dos indivíduos e/ou agregados familiares – nesse caso, uma alteração no estado de emprego do indivíduo.

Em contraste, a ajuda fornecida imediatamente após um terremoto não é um benefício social. A condição, o evento ou a circunstância que leva ou contribui para um evento não planejado ou indesejado é uma falha geológica, e o risco é que um possível terremoto cause danos. Como o risco está relacionado à geografia e, não, a indivíduos e/ou domicílios, esse risco não é risco social.

## **Abordagem geral (ver itens de 6 a 21)**

### **Reconhecimento do passivo de plano de benefício social**

- A11. De acordo com o item 9, o evento passado que dá origem a passivo para um plano de benefícios sociais é a satisfação por cada beneficiário de todos os critérios de elegibilidade para receber um pagamento de benefícios sociais. Estar vivo no momento em que os critérios de elegibilidade precisam ser satisfeitos pode ser um critério de elegibilidade, explicitamente declarado ou implícito. Outros critérios de elegibilidade vigentes podem ser relevantes para alguns planos de benefícios sociais. Por exemplo, muitos auxílios para desempregados só são pagos enquanto o indivíduo permanece residente na jurisdição; residência é um critério de elegibilidade permanente. Para que um passivo seja reconhecido, o beneficiário deve satisfazer aos critérios de elegibilidade (para receber um pagamento referente a benefício social) antes ou na data a que se referem as demonstrações contábeis, mesmo que a validação formal dos critérios de elegibilidade ocorra com menor frequência.
- A12. Quando um beneficiário não atender previamente aos critérios de elegibilidade para o próximo pagamento, ou deixar de atendê-los, um passivo deve ser reconhecido no momento em que os critérios de elegibilidade para o próximo pagamento forem satisfeitos pela primeira vez ou quando todos os critérios de elegibilidade forem satisfeitos novamente. São alguns exemplos:
- (a) atingir a idade para aposentadoria (no caso de benefício de aposentadoria);
  - (b) morte de cônjuge ou companheiro (no caso de pensão por morte);
  - (c) ficar desempregado (no caso de auxílio para desempregados sem período de espera); e
  - (d) estar desempregado por período determinado (no caso de auxílio para desempregados com período de carência).

A entidade deve reconhecer um passivo quando os beneficiários satisfizerem aos critérios de elegibilidade (para receber um pagamento referente ao benefício social) antes ou na data a que se referem as demonstrações contábeis. Quando o beneficiário satisfizer aos critérios de elegibilidade para pagamento de benefício social antes do momento em que o próximo pagamento de benefício social seja efetuado, mas após a data a que se referem as demonstrações contábeis, nenhum passivo deve ser reconhecido, pois não há nenhuma obrigação presente na data a que se referem as demonstrações contábeis.

- A13. Quando um beneficiário atender previamente aos critérios de elegibilidade e não deixar de atendê-los, um passivo por benefícios sociais deve ser reconhecido cada vez que esses critérios forem satisfeitos.
- A14. Se estar vivo é considerado um critério de elegibilidade específico, depende das características de cada plano individual de benefícios sociais. Para alguns planos, a condição específica de estar vivo não é necessária, pois é abordada indiretamente por outro critério de elegibilidade. Por exemplo:
- (a) auxílio para desempregados só pode ser pago àqueles que ficaram desempregados e estão disponíveis para trabalhar (o que implicitamente inclui estar vivo);
  - (b) estar vivo pode não ser um critério de elegibilidade para quem recebe o benefício social. Auxílio-creche ou benefício similar pode ser pago aos pais ou responsáveis da criança; o pagamento do benefício pode depender do fato de a criança estar viva e não com base no status dos pais ou responsáveis (estarem vivos ou não);

- (c) os benefícios podem ser transferidos para um sobrevivente após a morte do beneficiário.

A entidade precisa considerar de que forma estar vivo afeta o reconhecimento de cada plano de benefícios sociais em particular, levando todos os fatores relevantes em consideração.

### **Mensuração do passivo de plano de benefício social**

A15. De acordo com o item 12, a entidade deve mensurar a responsabilidade pelo regime de benefícios sociais pela melhor estimativa dos custos (ou seja, com base nos pagamentos de benefícios sociais) que a entidade espera fazer no cumprimento da obrigação presente representada pelo passivo. O atendimento aos critérios de elegibilidade para cada pagamento de benefício social é um evento passado separado, e o passivo para cada pagamento é medido separadamente. O valor máximo a ser reconhecido como passivo é o custo que a entidade espera incorrer ao efetuar o próximo pagamento de benefício social. Isso ocorre porque os pagamentos de benefícios sociais após esse momento são eventos futuros para os quais não há obrigação presente.

A16. Ao mensurar o passivo, a entidade deve levar em consideração a possibilidade de os beneficiários deixarem de ser elegíveis para o benefício social antes do próximo momento no qual os critérios de elegibilidade para o próximo pagamento são necessários (implícita ou explicitamente) para serem satisfeitos. Exemplos incluem:

- (a) morte do beneficiário (nenhuma pensão por morte é devida);
- (b) início do emprego (no caso de auxílio para desempregados); e
- (c) exceder o período máximo para o qual é concedido o benefício social (quando o auxílio para desempregados é concedido por período limitado).

A extensão em que tais eventos afetam a mensuração do passivo dependerá dos termos do plano. Por exemplo, o auxílio para desempregados é pago no dia 15 de cada mês, e a data das demonstrações contábeis é em 31 de dezembro. Se o pagamento a ser efetuado em 15 de janeiro refere-se ao desemprego até 15 de dezembro, então os critérios de elegibilidade para o próximo pagamento do benefício social estarão satisfeitos e o valor devido é conhecido e deve ser reconhecido na data a que se referem as demonstrações contábeis. Nenhum ajuste para os beneficiários que deixam de ser elegíveis é necessário.

No entanto, se o pagamento em 15 de janeiro refere-se ao desemprego entre 16 de dezembro e 15 de janeiro, a mensuração do passivo a ser reconhecido na data das demonstrações contábeis deve ser baseada em estimativa do grau de cumprimento dos critérios de elegibilidade.

A17. Como o passivo não pode se estender além do momento no qual os critérios de elegibilidade para o próximo pagamento sejam satisfeitos, os passivos relativos a benefícios sociais geralmente são passivos de curto prazo. Consequentemente, antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para emissão, a entidade pode receber informações relativas à elegibilidade dos beneficiários para receber o benefício social. A NBC TSP 25 – Evento Subsequente fornece orientação sobre a utilização dessa informação.

A18. Como a responsabilidade por plano de benefícios sociais geralmente é um passivo de curto prazo, o valor do dinheiro no tempo pode não ser significativo. No entanto, esta Norma exige que a entidade desconte o passivo nos casos em que: (a) não espere que o passivo seja liquidado dentro de doze meses a contar da data a que se referem as demonstrações contábeis e (b) o impacto do desconto for relevante. A NBC TSP 15 fornece orientação adicional sobre a taxa de desconto a ser utilizada.

### **Abordagem securitária (ver itens de 26 a 28)**

A19. Na seção da abordagem securitária desta Norma, o termo “a norma contábil que trata de contratos de seguro” refere-se à NBC TG 11, ou norma que vier a substituí-la.

**Guia para determinar se um plano de benefício social destina-se a ser totalmente custeado por contribuições**

A20. Um plano de benefícios sociais destina-se a ser totalmente custeado por contribuições quando:

- (a) a legislação ou outras disposições que regem o plano de benefícios sociais preveem que o plano seja custeado por contribuições específicas pagas pelos potenciais beneficiários ou por aqueles cujas atividades criem ou agravem os riscos sociais que são mitigados pelo plano de benefícios sociais, juntamente com os retornos de investimento decorrentes das contribuições; e
- (b) um ou ambos dos seguintes indicadores (individualmente ou em conjunto) são satisfeitos:
  - (i) as contribuições são revistas (e, se for o caso, ajustadas de acordo com a política de custeio do regime), regularmente ou quando são cumpridos critérios especificados, com o objetivo de garantir que as receitas das contribuições sejam suficientes para custear integralmente o plano de benefícios sociais; e/ou
  - (ii) os níveis de benefícios sociais são revistos (e, quando apropriado, ajustados em conformidade com a política de custeio do regime), regularmente ou quando critérios específicos são satisfeitos, com o objetivo de assegurar que os níveis dos benefícios sociais não excedam o nível de custeio disponível a partir das contribuições.

Nos incisos (i) e (ii), revisões são realizadas regularmente quando ocorrem em frequência apropriada para o plano específico. Embora as revisões anuais sejam comuns, revisões menos frequentes – ou mais frequentes – serão apropriadas para alguns planos.

A21. Em algumas circunstâncias, a entidade do setor público pode ser obrigada a fazer contribuições para um plano de benefícios sociais em nome daqueles indivíduos e/ou daquelas famílias que não poderiam arcar com o custo de fazê-lo. Tais contribuições podem ser efetuadas pela entidade que administra o plano ou por alguma outra entidade. Por exemplo, a entidade do setor público pode ser obrigada a fazer contribuições para um plano de aposentadoria para aqueles indivíduos que estão desempregados. Quando as contribuições dizem respeito a indivíduos e/ou agregados familiares específicos (que em alguns casos exigirão que as contribuições sejam creditadas contra as contas de contribuições individuais), as contribuições efetuadas pela entidade do setor público devem ser consideradas como contribuições para efeitos de determinação se o regime de prestações sociais se destina a ser totalmente custeado por contribuições em conformidade com o item 28(a). Quando a entidade do setor público faz contribuições para custear o déficit em plano de benefícios sociais, as contribuições não estão relacionadas a indivíduos e/ou agregados familiares especificados e não são consideradas contribuições para fins de determinar se o plano de benefícios sociais deve ser totalmente custeado por contribuições em conformidade com o item 28(a).

A22. Ao avaliar se o benefício social se destina a ser totalmente custeado por contribuições, a entidade deve considerar a essência sobre a forma. Por exemplo, quando o plano de benefícios sociais está deficitário durante um período, mas o regime tem capacidade para ajustar as futuras contribuições e/ou os benefícios a pagar, o sistema ainda pode satisfazer aos critérios a serem contabilizados pela abordagem securitária.

A23. A referência no item A20(a) a “aqueles cujas atividades criem ou agravem os riscos sociais que são mitigados pelo plano de benefícios sociais” destina-se a cobrir os planos de benefícios sociais, tais como seguro de acidentes que:

- (a) são custeados por contribuições sobre, por exemplo, motoristas ou empregadores em determinadas indústrias; e

- (b) fornecem cobertura contra riscos sociais para a população em geral.

**Orientação sobre como determinar se a entidade está administrando um plano da mesma maneira que a seguradora**

A24. A entidade está administrando um plano de benefícios sociais da mesma forma que uma seguradora administraria uma carteira de seguro quando o plano de benefícios sociais tiver, com exceção de suas origens legislativas e não contratuais, as características de contrato de seguro. O plano de benefícios sociais deve conferir às partes direitos e obrigações semelhantes aos de contrato de seguro.

A25. Ao determinar se está administrando um plano de benefícios sociais da mesma maneira que uma seguradora administraria uma carteira de seguros, a entidade deve considerar os seguintes indicadores:

- (a) a entidade se considera vinculada pelo plano de maneira similar à seguradora vinculada ao contrato de seguro? Por exemplo, pode haver evidências de que a entidade considere que pode alterar os termos do plano para participantes existentes de maneira que a seguradora não poderia (por exemplo, naquilo que a entidade pode fazer alterações retrospectivas no plano). Nesses casos, a entidade não estará vinculada de maneira semelhante à seguradora, e o plano de benefícios sociais não terá as características de contrato de seguro. A entidade está vinculada pelo plano de maneira similar à seguradora, quando sua capacidade de alterar o plano para participantes existentes é limitada a:
  - (i) circunstâncias prescritas pela legislação que estabelece o plano (equivalente a termo contratual que permite mudanças em circunstâncias específicas); ou
  - (ii) quando o governo está estabelecendo novas contribuições (em que uma análise entre as contribuições e os benefícios prospectivos é parte do processo de determinação da contribuição apropriada).
- (b) os ativos relacionados ao plano de benefícios sociais mantidos em fundo separado ou de outra forma reservados e restritos a serem utilizados para proporcionar benefícios sociais aos participantes? Se a entidade não identificar separadamente os valores relativos aos benefícios sociais, isso fornece evidências de que a entidade considera as contribuições como forma de tributação. O plano de benefícios sociais não terá as características de contrato de seguro. Haverá também dificuldades práticas na aplicação dos requisitos de mensuração da norma contábil que trata dos contratos de seguro, se os ativos associados ao plano de benefícios sociais não forem identificados separadamente;
- (c) a legislação que estabelece o benefício social concede direitos aplicáveis aos participantes no caso de ocorrer o risco social? Os contratos de seguro concedem esses direitos aos segurados. Se o plano de benefícios sociais também não incluir tais direitos, então quaisquer benefícios sociais fornecidos pela entidade terão uma natureza discricionária, o que significa que o plano de benefícios sociais não terá as características de contrato de seguro. Para que os direitos sejam exercidos, o participante precisaria ter o direito de contestar as decisões da entidade em tribunal, por meio de processo de arbitragem ou resolução de disputas ou mecanismo similar. As decisões que podem ser contestadas incluem, mas não estão limitadas a aquelas relativas a se um evento é coberto pelo plano, o nível de benefícios sociais pagáveis pelo plano e a duração de quaisquer benefícios sociais a serem pagos pelo plano;
- (d) a entidade deve avaliar regularmente o desempenho e a situação patrimonial do plano de benefícios sociais, quando for necessário relatar internamente o resultado do plano e, quando necessário, tomar medidas para lidar com qualquer desempenho insuficiente. Espera-se que a avaliação envolva o uso de revisões atuariais, modelagem matemática ou técnicas similares para fornecer informações para a tomada de decisões internas sobre os diferentes resultados possíveis que possam ocorrer;
- (e) existe uma entidade separada estabelecida pelo governo, que deve agir como seguradora em relação ao plano de benefícios sociais? A existência de tal entidade fornece evidência de que a entidade está administrando o plano da mesma maneira que

uma seguradora administraria a carteira de seguro. No entanto, não é um requisito para aplicar a abordagem securitária que a entidade separada tenha sido estabelecida. Normas contábeis que tratam de contratos de seguro aplicam-se a contratos de seguro, não apenas a seguradoras.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 30, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2021

Aprova a NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: Apresentação.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas 28 – *Financial Instruments: Presentation*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (Ipsasb>Ifac):

## NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

Sumário	Item
Objetivo	1 – 2
Alcance	3 – 8
Definições	9 – 12
Apresentação	13 – 58
Passivo e patrimônio líquido	13 – 32
<i>Instrumentos com opção de venda</i>	15 – 16
<i>Instrumentos, ou componentes de instrumentos, que impõem à entidade a obrigação de entregar a terceiros participação pro rata dos ativos líquidos da entidade apenas na sua liquidação</i>	17 – 18
<i>Reclassificação de instrumentos com opção de venda e instrumentos que impõem à entidade a obrigação de entregar a terceiros participação pro rata referente aos ativos líquidos da entidade somente na sua liquidação</i>	19 – 20
<i>Ausência de obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro</i>	21 – 24
<i>Liquidação nos instrumentos patrimoniais da própria entidade</i>	25 – 29
<i>Provisões de liquidação contingente</i>	30
<i>Opção de liquidação</i>	31 – 32
Instrumentos financeiros compostos	33 – 37
Ações em tesouraria	38 – 39
Juros, dividendos ou distribuições similares, perdas e ganhos	40 – 46
Compensação de ativo financeiro e passivo financeiro	47 – 58
Vigência	

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou patrimônio líquido e para compensação de ativos financeiros e passivos financeiros. Aplica-se à classificação de instrumentos financeiros, na perspectiva do emitente, em ativos financeiros, passivos financeiros e instrumentos patrimoniais; à classificação de juros a eles relacionados, dividendos ou distribuições similares, perdas e ganhos; e às circunstâncias em que ativos financeiros e passivos financeiros devem ser compensados.

2. Os princípios desta Norma complementam os princípios para reconhecimento e mensuração dos ativos financeiros e passivos financeiros da NBC TSP 31 – Instrumentos Financeiros e para divulgação das informações sobre eles da NBC TSP 33 – Instrumentos Financeiros: Divulgação.

## Alcance

3. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades que estão sob o alcance das NBCs TSP e a todos os tipos de instrumentos financeiros dessas entidades, exceto:

- (a) participações em controladas, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto que sejam contabilizadas de acordo com a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas ou a NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. No entanto, em alguns casos, a NBC TSP 16, a NBC TSP 17 ou a NBC TSP 18 exigem ou permitem que a entidade contabilize participações em controlada, coligada ou em empreendimento controlado em conjunto utilizando a NBC TSP 31; nesses casos, a entidade deve aplicar os requisitos desta Norma. A entidade também deve aplicar esta Norma a todos os derivativos ligados a participações em controladas, coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto;
- (b) direitos e obrigações da entidade empregadora decorrentes de planos de benefício a empregados, aos quais se aplica a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados;
- (c) obrigações decorrentes de contratos de seguro. Entretanto, esta Norma se aplica a:
  - (i) derivativos que estão embutidos em contratos de seguro se a NBC TSP 31 exigir que a entidade os contabilize separadamente; e
  - (ii) contratos de garantia financeira, se o emitente aplica a NBC TSP 31 no reconhecimento e na mensuração dos contratos, mas deve aplicar norma contábil que trata de contratos de seguro <sup>(\*)</sup>, se o emitente opta por aplicar esta Norma no reconhecimento e mensuração deles;

<sup>(\*)</sup> Para os fins desta Norma, a expressão “norma contábil que trata de contratos de seguro” refere-se à NBC TG 11 – Contratos de Seguro, ou norma que vier a substituí-la.

Além dos incisos (i) e (ii) acima, a entidade pode aplicar esta Norma aos contratos de seguro que envolvam a transferência de risco financeiro.

- (d) instrumentos financeiros que estejam dentro do alcance da norma contábil que trata de contratos de seguro, porque contêm característica de participação discricionária. O emitente desses instrumentos está dispensado da aplicação, a estas características, dos itens 13 a 37 desta Norma no que diz respeito à distinção entre passivos financeiros e instrumentos patrimoniais. Entretanto, esses instrumentos estão sujeitos a todos os demais requisitos desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se aos derivativos que são embutidos nesses instrumentos (ver NBC TSP 31);
- (e) instrumentos financeiros, contratos e obrigações relacionados a transações com pagamentos baseados em ações às quais a norma contábil que trata de pagamentos baseados em ações <sup>(\*)</sup> deve ser aplicada, exceto para:

<sup>(\*)</sup> Para os fins desta Norma, a expressão “norma contábil que trata de pagamentos baseados em ações” refere-se à NBC TG 10 – Pagamentos Baseados em Ações, ou norma que vier a substituí-la.

- (i) contratos no alcance dos itens de 4 a 6 desta Norma aos quais se aplica esta Norma;

- (ii) itens 38 e 39 desta Norma, que devem ser aplicados às ações em tesouraria compradas, vendidas, emitidas ou canceladas em conexão com planos de opção de ações para empregados, planos de compra de ações para empregados e outros acordos de pagamento baseado em ações.
4. Esta Norma deve ser aplicada aos contratos de compra ou venda de item não financeiro que possa ser liquidado pelo seu valor líquido em caixa ou com outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, com exceção dos contratos que foram celebrados e são mantidos com a finalidade de recebimento ou entrega de item não financeiro, de acordo com a expectativa da entidade na compra, venda ou exigências de uso. Entretanto, esta Norma deve ser aplicada àqueles contratos que a entidade designa como mensurados ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 6 da NBC TSP 31.
5. Há diversas maneiras pelas quais o contrato para compra ou venda de item não financeiro pode ser liquidado pelo seu valor líquido em caixa, outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros. Elas incluem:
- quando os termos do contrato permitem que ambas as partes do contrato o liquidem pelo valor líquido em caixa, outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros;
  - quando a capacidade de liquidar pelo valor líquido em caixa ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, não está explícita nos termos do contrato, porém a entidade tem a prática de liquidar contratos semelhantes em caixa ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros (seja com a contraparte, celebrando contratos de compensação ou vendendo o contrato antes do seu exercício ou prescrição);
  - quando, para contratos similares, a entidade tenha a prática de aceitar a entrega do item subjacente e vendê-lo em curto período após a entrega com o propósito de obter resultado de curto prazo pelas flutuações no preço ou na margem do negociante; e
  - quando o item não financeiro, que é objeto do contrato, é prontamente conversível em caixa.
- O contrato no qual a alínea (b) ou (c) se aplica não é celebrado com o propósito de receber ou entregar item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade, e, portanto, está dentro do alcance desta Norma. Outros contratos, aos quais o item 4 é aplicável, devem ser avaliados para determinar se eles foram celebrados e são mantidos com o propósito de receber ou entregar itens não financeiros, de acordo com a expectativa de compra, venda ou uso e, conforme o caso, se eles estão dentro do alcance desta Norma.
6. A opção lançada de compra ou venda de item não financeiro que pode ser liquidada pelo valor líquido em caixa, ou por outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros, de acordo com o item 5 (a) ou (d), encontra-se dentro do alcance desta Norma. Esse contrato não pode ser celebrado com o propósito de entrega ou recebimento dos itens não financeiros, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso.

7 e 8. (Eliminados).

## Definições

9. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:

**Instrumento patrimonial** é qualquer contrato que evidencie participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

**Instrumento financeiro** é qualquer contrato que dê origem a ativo financeiro para a entidade e a passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade <sup>(\*)</sup>.

<sup>(\*)</sup> Aspectos adicionais sobre a definição de instrumentos financeiros no âmbito do setor público devem ser considerados, tais como contas a receber e contas a pagar decorrentes de compromissos de natureza não contratual que são, na essência, similares e têm o mesmo efeito econômico que instrumentos financeiros.

**Ativo financeiro** é qualquer ativo que seja:

- (a) caixa;
- (b) instrumento patrimonial de outra entidade;
- (c) direito contratual de:
  - (i) receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
  - (ii) trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente favoráveis para a entidade; ou
- (d) contrato que deve ou pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, e que seja:
  - (i) não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou
  - (ii) derivativo que deve ou pode ser liquidado de outra forma que não pela troca de montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro, por número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem os instrumentos financeiros com opção de venda classificados como instrumentos patrimoniais, de acordo com os itens 15 e 16, os instrumentos que imponham à entidade a obrigação de entregar à outra parte participação *pro rata* dos ativos líquidos da entidade apenas na sua liquidação e são classificados como instrumentos patrimoniais, de acordo com os itens 17 e 18, ou os instrumentos que são contratos para futuro recebimento ou entrega de instrumentos patrimoniais da entidade.

**Passivo financeiro** é qualquer passivo que seja:

- (a) obrigação contratual de:
  - (i) entregar caixa ou outro ativo financeiro a outra entidade; ou
  - (ii) trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou
- (b) contrato que deve ou pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, e seja:
  - (i) não derivativo no qual a entidade deve ou pode ser obrigada a entregar um número variável de instrumentos patrimoniais da entidade; ou
  - (ii) derivativo que deve ou pode ser liquidado de outra forma que não pela troca de montante fixo em caixa, ou outro ativo financeiro, por número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esta finalidade, direitos, opções ou garantias (*warrants*) para adquirir um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade por montante fixo de qualquer moeda são instrumentos patrimoniais se a entidade ofertar, *pro rata*, direitos, opções ou garantias a todos os detentores já existentes da mesma classe de seus instrumentos patrimoniais não derivativos. Além disso, para estas finalidades, os instrumentos patrimoniais da entidade não incluem instrumentos financeiros com opção de venda que são classificados como instrumentos patrimoniais, de acordo com os itens 15 e 16, instrumentos que imponham à entidade a obrigação de entregar à outra parte participação *pro rata* dos ativos líquidos da entidade apenas na sua liquidação e são classificados como instrumentos patrimoniais, de acordo com os itens 17 e 18, ou instrumentos que são contratos para futuro recebimento ou entrega de instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Como exceção, o instrumento que satisfaça à definição de passivo financeiro deve

**ser classificado como instrumento patrimonial se tiver todas as características e reunir as condições dos itens 15 e 16 ou dos itens 17 e 18.**

**Instrumento com opção de venda** é o instrumento financeiro que dá ao seu detentor o direito de retornar o instrumento ao emitente por caixa, ou outro ativo financeiro, ou de retornar automaticamente ao emitente no caso de evento futuro incerto, morte ou aposentadoria do detentor do instrumento.

- 9A. **Para os fins desta Norma, os termos “ativo financeiro”, “passivo financeiro” e “liquidar” ou “liquidado(a)” ou “liquidação” não se confundem com os termos correspondentes utilizados na execução orçamentária, conforme legislação brasileira sobre orçamento público.**
10. Os seguintes termos são definidos no item 9 da NBC TSP 31 ou no item 10 da NBC TSP 32 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de *Hedge*) e são utilizados nesta Norma com o significado especificado naquelas normas:
  - custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro;
  - despreconhecimento;
  - derivativo;
  - método de juros efetivos;
  - passivo financeiro mensurado pelo valor justo por meio do resultado;
  - contrato de garantia financeira;
  - compromisso firme;
  - transação prevista;
  - eficácia do *hedge*;
  - item coberto;
  - instrumento de *hedge*;
  - mantido para negociação
  - compra ou venda regular; e
  - custos de transação.
11. Nesta Norma, “contrato” e “contratual” referem-se a um acordo entre duas ou mais partes que possuem consequências econômicas claras que as partes têm pouco, ou nenhuma, discricionariedade para evitar, porque, normalmente, o acordo é obrigatório nos termos da lei. Contratos e, portanto, instrumentos financeiros podem assumir uma variedade de formas e não precisam ser formalizados.
12. Nesta Norma, “entidade” inclui entidades do setor público, indivíduos, parcerias, órgãos incorporados e fideicomissos.

## **Apresentação**

### **Passivo e patrimônio líquido**

13. **O emitente de instrumento financeiro deve classificar o instrumento, ou partes de seus componentes, no reconhecimento inicial como passivo financeiro, ativo financeiro ou instrumento patrimonial de acordo com a essência do acordo contratual e as definições de passivo financeiro, ativo financeiro e instrumento patrimonial.**
14. Quando o emitente aplicar as definições do item 9 para determinar se o instrumento financeiro é instrumento patrimonial em vez de passivo financeiro, o instrumento deve ser instrumento patrimonial se, e somente se, estiver de acordo com ambas as condições das alíneas (a) e (b) a seguir:
  - (a) o instrumento não possuir obrigação contratual de:
    - (i) entregar caixa ou outro ativo financeiro à outra entidade; ou

- (ii) trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente desfavoráveis ao emitente.
- (b) se o instrumento for ou puder ser liquidado por instrumentos patrimoniais do próprio emitente, é:
  - (i) não derivativo que não inclui obrigação contratual para o emitente de entregar um número variável de seus próprios instrumentos patrimoniais; ou
  - (ii) derivativo que deve ser liquidado somente pelo emitente por meio da troca de um montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro por número fixo de seus instrumentos patrimoniais. Para esta finalidade, direitos, opções ou garantias para adquirir um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade por montante fixo de qualquer moeda são instrumentos patrimoniais se a entidade ofertar, *pro rata*, direitos, opções ou garantias a todos os detentores já existentes da mesma classe de seus instrumentos patrimoniais não derivativos. Além disso, para estas finalidades, os instrumentos patrimoniais do emitente não incluem instrumentos que têm todas as características e satisfazem às condições descritas nos itens 15 e 16 ou itens 17 e 18, ou instrumentos que são contratos para futuro recebimento ou entrega de instrumentos patrimoniais do emitente.

A obrigação contratual, incluindo aquela advinda de instrumento financeiro derivativo, que deve ou pode resultar em entrega ou recebimento futuro dos instrumentos patrimoniais do próprio emitente, mas não satisfazem às condições das alíneas (a) e (b) acima, não é instrumento patrimonial. Como exceção, o instrumento que satisfaça à definição de passivo financeiro deve ser classificado como instrumento patrimonial se tiver todas as características e reunir as condições dos itens 15 e 16 ou itens 17 e 18.

#### *Instrumentos com opção de venda*

15. O instrumento financeiro com opção de venda inclui uma obrigação contratual para o emitente de recomprar ou resgatar aquele instrumento por caixa ou outro ativo financeiro no exercício da opção de venda. Como exceção à definição de passivo financeiro, o instrumento que inclua tal obrigação é classificado como instrumento patrimonial se tiver todas as seguintes características:
- (a) dá ao detentor a participação *pro rata* dos ativos líquidos da entidade em caso de liquidação da entidade. Os ativos líquidos da entidade são aqueles ativos que permanecem após a dedução de todos os outros créditos vinculados aos seus ativos. A divisão *pro rata* é determinada por:
    - (i) divisão dos ativos líquidos da entidade em liquidação em unidades de igual valor; e
    - (ii) multiplicação daquele montante pelo número de unidades mantidas pelo detentor dos instrumentos financeiros;
  - (b) o instrumento está na classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos. Para estar em tal classe o instrumento:
    - (i) não tem prioridade sobre os demais créditos relacionados aos ativos da entidade em liquidação; e
    - (ii) não precisa ser convertido em outro instrumento antes de estar na classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos;
  - (c) todos os instrumentos financeiros na classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos possuem características idênticas. Por exemplo, todos eles devem ter opção de venda, e a fórmula ou outro método utilizado para calcular os preços de recompra ou resgate são os mesmos para todos os instrumentos dessa classe;
  - (d) além da obrigação contratual para o emitente de recomprar ou resgatar o instrumento por caixa ou outro ativo financeiro, o instrumento não inclui qualquer obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro à outra entidade, ou de trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente desfavoráveis à entidade, e não é um contrato que deve ou pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, tal como estabelecido na

- alínea (b) da definição de passivo financeiro; e
- (e) o fluxo de caixa total esperado atribuído ao instrumento ao longo do seu prazo de existência é baseado substancialmente no resultado, na mudança dos ativos líquidos reconhecidos da entidade ou na mudança do valor justo dos ativos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade durante o prazo de existência do instrumento (excluindo quaisquer efeitos do instrumento).
16. Para que o instrumento seja classificado como instrumento patrimonial, além de ter todas as características acima, o emitente não deve ter outro instrumento financeiro ou contrato que tenha:
- (a) fluxos de caixa totais baseados substancialmente no resultado, na mudança nos ativos líquidos reconhecidos ou na mudança no valor justo nos ativos líquidos reconhecidos ou não reconhecidos da entidade (excluindo quaisquer efeitos de cada instrumento ou contrato); e
- (b) o efeito de restringir substancialmente ou fixar o retorno residual aos detentores dos instrumentos com opção de venda.
- Para fins da aplicação dessa condição, a entidade não deve considerar contratos não financeiros com um detentor de instrumento descrito no item 15 que tenha termos contratuais e condições que sejam similares aos termos contratuais e condições de contrato equivalente que possam ocorrer entre um não detentor de instrumento e a entidade emitente. Se a entidade não pode determinar se essa condição está satisfeita, não deve classificar o instrumento como instrumento patrimonial.
- Instrumentos, ou componentes de instrumentos, que impõem à entidade a obrigação de entregar a terceiros participação pro rata dos ativos líquidos da entidade apenas na sua liquidação*
17. Alguns instrumentos financeiros incluem obrigação contratual para a entidade emitente de entregar à outra entidade participação *pro rata* dos seus ativos líquidos somente na liquidação. A obrigação surge porque a liquidação é certa de ocorrer e está fora de controle da entidade (por exemplo, entidade com prazo de existência limitado) ou é incerta de ocorrer, mas consta da opção do detentor do instrumento. Como exceção à definição de passivo financeiro, o instrumento que inclui essa obrigação é classificado como instrumento patrimonial se tiver todas as seguintes características:
- (a) dá ao detentor participação *pro rata* dos ativos líquidos da entidade no evento de sua liquidação. Os ativos líquidos da entidade são aqueles ativos que remanescem após a dedução de todos os outros créditos vinculados aos seus ativos. A divisão *pro rata* é determinada por:
- (i) divisão do ativo líquido da entidade em unidades de igual valor; e
- (ii) multiplicação daquele montante pelo número de unidades mantidas pelo detentor dos instrumentos financeiros;
- (b) o instrumento está na classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos. Para estar em tal classe, o instrumento:
- (i) não tem prioridade sobre os demais créditos relacionados aos ativos da entidade em liquidação; e
- (ii) não precisa ser convertido em outro instrumento antes de estar na classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos; e
- (c) todos os instrumentos financeiros da classe de instrumentos que está subordinada a todas as outras classes de instrumentos devem possuir obrigações contratuais idênticas para a entidade emitente de entregar participação *pro rata* de seus ativos líquidos em sua liquidação.
18. Para que o instrumento seja classificado como instrumento patrimonial, além do instrumento ter todas as características acima, o emitente não deve ter outro instrumento financeiro ou contrato que tenha:

- (a) fluxos de caixa totais que se baseiam substancialmente no resultado, na mudança nos ativos líquidos reconhecidos ou na mudança no valor justo dos ativos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade (excluindo os efeitos de tal instrumento ou contrato); e
- (b) o efeito de restringir substancialmente ou fixar o retorno residual para os detentores dos instrumentos.

Para fins da aplicação dessa condição, a entidade não deve considerar contratos não financeiros com um detentor de instrumento descrito no item 17 que tenha termos contratuais e condições que sejam similares aos termos contratuais e condições de contrato equivalente que possam ocorrer entre um não detentor de instrumento e a entidade emitente. Se a entidade não pode determinar se essa condição está satisfeita, não deve classificar o instrumento como instrumento patrimonial.

*Reclassificação de instrumentos com opção de venda e instrumentos que impõem à entidade a obrigação de entregar a terceiros participação pro rata referente aos ativos líquidos da entidade somente na sua liquidação*

19. A entidade deve classificar o instrumento financeiro como instrumento patrimonial, de acordo com os itens 15 e 16 ou itens 17 e 18, a partir da data em que o instrumento possuir todas as características e satisfizer às condições previstas nesses itens. A entidade deve reclassificar o instrumento financeiro a partir da data em que o instrumento deixa de ter todas as características ou de satisfazer às condições previstas nos referidos itens. Por exemplo, se a entidade resgatar todos os seus instrumentos emitidos sem opção de venda e quaisquer instrumentos com opção de venda que permaneçam pendentes tenham todas as características e satisfaçam todas as condições dos itens 15 e 16, a entidade deve reclassificar os instrumentos com opção de venda como instrumentos patrimoniais a partir da data da repactuação dos instrumentos sem opção de venda.
20. A entidade deve contabilizar a reclassificação de instrumento, de acordo com o item 19, da seguinte forma:
  - (a) deve reclassificar o instrumento patrimonial como passivo financeiro a partir da data em que o instrumento deixar de apresentar todas as características e condições dos itens 15 e 16 ou itens 17 e 18. O passivo financeiro deve ser mensurado pelo valor justo do instrumento na data de reclassificação. A entidade deve reconhecer no patrimônio líquido qualquer diferença entre o valor contábil do instrumento patrimonial e o valor justo do passivo financeiro na data da reclassificação; e
  - (b) deve reclassificar o passivo financeiro como instrumento patrimonial a partir da data em que o instrumento apresentar todas as características e satisfizer às condições estabelecidas nos itens 15 e 16 ou itens 17 e 18. O instrumento patrimonial deve ser mensurado pelo valor contábil do passivo financeiro na data da reclassificação.

*Ausência de obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro (item 14(a))*

21. Com exceção das circunstâncias descritas nos itens 15 e 16 ou itens 17 e 18, uma característica crítica para diferenciar passivo financeiro de instrumento patrimonial é a existência de obrigação contratual de uma parte do instrumento financeiro (emitente) para entregar caixa ou outro ativo financeiro para outra parte (detentor) ou trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com o detentor sob condições que são potencialmente desfavoráveis ao emitente. Apesar de o detentor de instrumento patrimonial poder ter o direito de receber participação *pro rata* de quaisquer dividendos ou outras distribuições similares declaradas, ou distribuições aos proprietários, o emitente não tem obrigação contratual de fazer tais distribuições, uma vez que não pode ser obrigado a entregar caixa ou outro ativo financeiro à outra parte.
22. A essência do instrumento financeiro, em vez de sua forma jurídica, rege sua classificação

no balanço patrimonial da entidade. Essência e forma legal são comumente consistentes, mas nem sempre. Alguns instrumentos financeiros assumem a forma legal de instrumentos patrimoniais, mas são passivos em sua essência e outros podem combinar características associadas a instrumentos patrimoniais e características associadas a passivos financeiros. Por exemplo:

- (a) ação preferencial que prevê resgate obrigatório pelo emitente por quantia fixa ou determinável, em data futura fixa ou determinável, ou dê ao detentor o direito de exigir que o emitente resgate o instrumento em uma ou após uma data específica por quantia fixa ou determinável, é passivo financeiro;
- (b) instrumento financeiro que dá ao seu detentor o direito de devolvê-lo ao emitente por caixa ou outro ativo financeiro (“instrumento com opção de venda”) é passivo financeiro, com exceção dos instrumentos classificados como instrumentos patrimoniais, de acordo com os itens 15 e 16 ou itens 17 e 18. O instrumento financeiro é passivo financeiro mesmo quando o montante de caixa ou outro ativo financeiro é determinado com base em índice ou outro item que tenha potencial de aumentar ou diminuir. A existência de opção para o detentor do instrumento devolvê-lo para o emitente por caixa ou outro ativo financeiro significa que o instrumento com opção de venda satisfaz à definição de passivo financeiro, com exceção dos instrumentos classificados como instrumentos patrimoniais, de acordo com os itens 15 e 16 ou itens 17 e 18. Por exemplo, os fundos mútuos abertos, fideicomissos, parcerias e algumas entidades cooperativas podem fornecer a seus membros o direito de resgate de suas participações a qualquer momento por caixa, o que resulta em que essas participações sejam classificadas como passivos financeiros, com exceção daqueles instrumentos classificados como instrumentos patrimoniais, de acordo com os itens 15 e 16 ou itens 17 e 18. No entanto, classificações como passivo financeiro não impedem o uso de descrições como “valores de ativos líquidos atribuíveis aos detentores dos títulos” e “mudança no valor do ativo líquido atribuível aos detentores dos títulos” nas demonstrações contábeis da entidade que não tenha patrimônio líquido oriundo de contribuições dos proprietários (como alguns fundos mútuos ou fideicomissos), ou a utilização de divulgação adicional para mostrar que as participações totais dos membros incluem itens como reservas que atendem à definição de patrimônio líquido e instrumentos com opção de venda que não atendem.

23. Se a entidade não tem o direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo financeiro para liquidar a obrigação contratual, a obrigação satisfaz à definição de passivo financeiro, com exceção dos instrumentos classificados como instrumentos patrimoniais, de acordo com os itens 15 e 16 ou itens 17 e 18. Por exemplo:

- (a) restrição na capacidade da entidade de cumprir a obrigação contratual, como a falta de acesso à moeda estrangeira ou a necessidade de obter autorização da entidade reguladora para pagamento, não nega a obrigação contratual da entidade ou o direito contratual do detentor no âmbito do instrumento;
- (b) obrigação contratual que é condicionada à contraparte exercer seu direito de resgatar é um passivo financeiro porque a entidade não tem o direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo financeiro.

24. O instrumento financeiro que não estabelece explicitamente a obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro pode estabelecer uma obrigação indireta por meio de seus termos e condições. Por exemplo:

- (a) o instrumento financeiro pode conter uma obrigação não financeira que deve ser liquidada se, e somente se, a entidade falhar ao fazer distribuições ou resgatar o instrumento. Se a entidade pode evitar a transferência de caixa ou outro ativo financeiro apenas por meio da liquidação da obrigação não financeira, o instrumento financeiro é passivo financeiro;
- (b) o instrumento financeiro é passivo financeiro se ele prevê que na liquidação a entidade vai entregar:

- (i) caixa ou outro ativo financeiro; ou
- (ii) suas próprias ações cujo valor é determinado a exceder substancialmente o valor de caixa ou outro ativo financeiro.

Embora a entidade não tenha a obrigação contratual explícita de entregar caixa ou outro ativo financeiro, o valor da alternativa de liquidação da ação é tal que a entidade liquidará em caixa. Em qualquer caso, na essência, o detentor possui a garantia de recebimento de montante que seja pelo menos igual à opção de liquidação em caixa (ver item 25).

#### *Liquidação nos instrumentos patrimoniais da própria entidade (item 14(b))*

25. O contrato não é instrumento patrimonial somente porque pode resultar no recebimento ou na entrega de instrumentos patrimoniais da própria entidade. A entidade pode ter a obrigação ou o direito contratual de receber ou entregar uma quantidade de suas próprias ações ou outro instrumento patrimonial que varia de modo que o valor justo dos instrumentos patrimoniais da própria entidade a ser recebido ou entregue é igual ao valor da obrigação ou do direito contratual. Tal obrigação ou direito contratual pode ser um montante fixo ou um montante que flutue, parcial ou totalmente, em resposta às mudanças em uma variável que não seja o preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da própria entidade (por exemplo, taxa de juros, preço de *commodities* ou preço de instrumento financeiro). Dois exemplos são: (a) contrato para entrega de instrumentos patrimoniais da própria entidade equivalentes ao valor de \$100 e (b) contrato para entrega de instrumentos patrimoniais da própria entidade equivalentes ao valor de 100 barris de petróleo. Esse contrato é um passivo financeiro da entidade, embora a entidade deva ou possa liquidá-lo por meio da entrega de seus próprios instrumentos patrimoniais. Não é instrumento patrimonial porque a entidade utiliza um número variável de seus próprios instrumentos patrimoniais como meio para liquidar o contrato. Assim, o contrato não mostra participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.
26. Exceto o indicado no item 27, o contrato que deve ser liquidado pela entidade por meio da entrega ou do recebimento de número fixo de seus próprios instrumentos em troca de montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro, é instrumento patrimonial. Por exemplo, opção de ação emitida que dá à contraparte o direito de comprar um número fixo de ações da entidade por preço fixo ou por montante pré-especificado (valor de face do título) é instrumento patrimonial. Mudanças no valor justo de contrato decorrentes de variações nas taxas de juros do mercado que não afetam o montante de caixa ou outro ativo financeiro a serem pagos ou recebidos, ou o número de instrumentos patrimoniais a serem recebidos ou entregues na liquidação do contrato não impedem o contrato de ser instrumento patrimonial. Qualquer contraprestação recebida (tal como prêmio recebido por opção lançada ou garantia de ações da própria entidade) deve ser adicionado diretamente ao patrimônio líquido. Qualquer contraprestação paga (como prêmio pago por opção de compra) deve ser deduzida diretamente do patrimônio líquido. Alterações no valor justo de instrumento patrimonial não devem ser reconhecidas nas demonstrações contábeis.
27. Se os instrumentos patrimoniais da própria entidade a serem recebidos, ou entregues, pela entidade na liquidação de contrato são instrumentos financeiros com opção de venda com todas as características e que satisfazem todas as condições descritas nos itens 15 e 16, ou instrumentos que impõem à entidade obrigação de entregar à outra parte participação *pro rata* dos ativos líquidos da entidade somente na sua liquidação com todas as características e condições descritas nos itens 17 e 18, o contrato é ativo financeiro ou passivo financeiro. Isso inclui contrato que deve ser liquidado pela entidade por meio do recebimento ou da entrega de um número fixo desses instrumentos em troca de montante fixo de caixa ou de outro ativo financeiro.
28. Com exceção das circunstâncias descritas nos itens 15 e 16 ou nos itens 17 e 18, contrato

que contém obrigação para a entidade de comprar seus próprios instrumentos patrimoniais em caixa ou outro ativo financeiro dá origem a passivo financeiro pelo valor presente do montante de resgate (por exemplo, pelo valor presente do preço de recompra a termo, preço de prática da opção ou outro montante de resgate). Esse é o caso mesmo quando o contrato em si é instrumento patrimonial. Um exemplo é a obrigação da entidade, em contrato a termo, de comprar seus próprios instrumentos patrimoniais em caixa. O passivo financeiro é reconhecido inicialmente pelo valor presente do montante de resgate e é reclassificado do patrimônio líquido. Posteriormente, o passivo financeiro é mensurado de acordo com a NBC TSP 31. Se o contrato expirar sem entrega, o valor contábil do passivo financeiro é reclassificado para o patrimônio líquido. A obrigação contratual da entidade de comprar seus próprios instrumentos patrimoniais dá origem a um passivo financeiro pelo valor presente do montante de resgate mesmo que a obrigação de compra seja condicionada ao exercício do direito de resgate pela contraparte (por exemplo, opção de venda lançada que dá à contraparte o direito de vender instrumento patrimonial da própria entidade à entidade por preço fixo).

29. O contrato que deve ser liquidado pela entidade por meio da entrega ou do recebimento de número fixo de seus próprios instrumentos patrimoniais em troca de quantia variável de caixa ou outro ativo financeiro é ativo financeiro ou passivo financeiro. Um exemplo é o contrato para a entidade entregar 100 de seus próprios instrumentos patrimoniais em troca da quantia de caixa equivalente ao valor de 100 barris de petróleo.

#### *Provisões de liquidação contingente*

30. Um instrumento financeiro pode exigir que a entidade entregue caixa ou outro ativo financeiro, ou de outra forma, liquide-o de tal forma que seria passivo financeiro no caso de ocorrência ou não ocorrência de eventos futuros incertos (ou como resultado de circunstâncias incertas) que estariam além do controle do emitente e do detentor do instrumento, tal como alteração no índice de bolsa de valores, no índice de preços ao consumidor, na taxa de juros ou na legislação tributária, ou nas receitas futuras do emitente, no resultado ou no índice dívida/patrimônio. O emitente de tal instrumento não tem o direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo financeiro (ou, de outro modo, liquidá-lo de tal forma que seria passivo financeiro). Portanto, é passivo financeiro do emitente, salvo se:
  - (a) a parte da provisão de liquidação contingente que poderia exigir liquidação em caixa ou outro ativo financeiro (ou, de outro modo, de tal forma que seria passivo financeiro) não for verdadeira;
  - (b) puder exigir do emitente que liquide a obrigação em caixa ou outro ativo financeiro (ou, de outro modo, liquidar de tal forma que seria passivo financeiro) somente no caso de liquidação do emitente; ou
  - (c) o instrumento tiver todas as características e satisfizer todas as condições dos itens 15 e 16.

#### *Opção de liquidação*

31. **Quando o instrumento financeiro derivativo dá a uma das partes a escolha de como deve ser liquidado (por exemplo, o emitente ou o detentor pode escolher liquidar em caixa ou pela troca de ações por caixa), é ativo financeiro ou passivo financeiro, a menos que todas as alternativas de liquidação resultem neste instrumento como sendo instrumento patrimonial.**
32. Um exemplo de instrumento financeiro derivativo com opção de liquidação que é passivo financeiro é a opção de ação em que o emitente pode decidir liquidar em caixa ou pela troca de suas próprias ações por caixa. Da mesma forma, alguns contratos de compra ou venda de item não financeiro em troca de instrumentos patrimoniais da própria entidade estão no

alcance desta Norma porque eles podem ser liquidados tanto pela entrega do item não financeiro quanto em caixa ou outro instrumento financeiro (ver itens de 4 a 6). Tais contratos são ativos financeiros ou passivos financeiros e não instrumentos patrimoniais.

### **Instrumentos financeiros compostos**

33. O emitente de instrumento financeiro não derivativo deve avaliar os termos do instrumento financeiro para determinar se ele contém tanto componente de passivo quanto componente de patrimônio líquido. Tais componentes devem ser classificados separadamente como passivos financeiros, ativos financeiros ou instrumentos patrimoniais, de acordo com o item 13.
34. A entidade deve reconhecer separadamente os componentes de instrumento financeiro que (a) crie passivo financeiro da entidade e (b) conceda opção ao detentor do instrumento de convertê-lo em instrumento patrimonial da entidade. Por exemplo, título ou instrumento similar conversível pelo detentor em um número fixo de ações ordinárias da entidade é instrumento financeiro composto. Sob a perspectiva da entidade, tal instrumento comprehende dois componentes: passivo financeiro (acordo contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro) e instrumento patrimonial (opção de compra concedendo ao detentor o direito, por período específico de tempo, de convertê-la em um número fixo de ações ordinárias da entidade). O efeito econômico da emissão desse tipo de instrumento é essencialmente o mesmo da emissão simultânea de instrumento de dívida com cláusula de liquidação antecipada e contrato com garantia de compra de ações ordinárias, ou da emissão de instrumento de dívida com garantia destacável da compra de ações. Assim, em todos os casos, a entidade deve apresentar os componentes do passivo e do patrimônio líquido separadamente nas suas demonstrações contábeis.
35. A classificação de instrumento conversível em seus componentes não é revisada como resultado de alteração na possibilidade de a opção de conversão ser exercida, mesmo quando o exercício da opção parecer ter se tornado uma vantagem econômica a alguns detentores. Detentores podem nem sempre agir da forma que se espera porque, por exemplo, os efeitos fiscais resultantes da conversão podem ser diferentes entre os detentores. Além disso, a possibilidade de conversão muda de tempos em tempos. A obrigação contratual da entidade de efetuar pagamentos futuros permanece pendente até que seja extinta por intermédio de conversão, vencimento do instrumento ou qualquer outra operação.
36. A NBC TSP 31 trata da mensuração de ativos financeiros e passivos financeiros. Instrumentos patrimoniais são instrumentos que evidenciam uma participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os passivos. Portanto, quando o valor contábil inicial do instrumento financeiro composto é atribuído aos seus componentes, ao componente de patrimônio líquido deve ser atribuído o montante residual após deduzir, do valor justo total do instrumento, o montante separadamente determinado para o componente do passivo. O valor de qualquer característica de derivativos (como opção de compra) embutido no instrumento financeiro composto deve ser incluído no componente do passivo, a menos que faça parte do componente do patrimônio líquido (como opção de conversão de patrimônio líquido). A soma dos valores contábeis atribuídos aos componentes do passivo e do patrimônio líquido no reconhecimento inicial é sempre igual ao valor justo que seria atribuído ao instrumento como um todo. Nenhum ganho ou perda deve decorrer do reconhecimento inicial dos componentes do instrumento separadamente.
37. De acordo com a abordagem descrita no item 36, o emitente de título conversível em ações ordinárias deve determinar primeiro o valor contábil do componente do passivo, mensurando o valor justo de passivo similar (incluindo quaisquer características embutidas de derivativo que não seja de patrimônio líquido) que não tenha componente de patrimônio

líquido associado. O valor contábil do instrumento patrimonial representado pela opção de conversão do instrumento em ações ordinárias deve ser determinado pela dedução do valor justo do passivo financeiro do valor justo do instrumento financeiro composto como um todo.

### Ações em tesouraria

38. **Se a entidade readquire seus próprios instrumentos patrimoniais, esses instrumentos (ações em tesouraria) devem ser deduzidos do patrimônio líquido. Nenhum ganho ou perda deve ser reconhecido no resultado, nas operações de compra, venda, emissão ou cancelamento de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Tais ações em tesouraria podem ser adquiridas e mantidas pela entidade ou outros membros da entidade econômica. Contraprestações pagas ou recebidas devem ser reconhecidas diretamente no patrimônio líquido.**
39. O montante de ações em tesouraria mantidas deve ser divulgado separadamente no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, de acordo com a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. A entidade deve divulgar informação, de acordo com a NBC TSP 22 – Divulgação sobre Partes Relacionadas, se readquirir seus próprios instrumentos patrimoniais das partes relacionadas.

### Juros, dividendos ou distribuições similares, perdas e ganhos

40. **Juros, dividendos ou distribuições similares, perdas e ganhos relativos a instrumento financeiro ou a componente que é passivo financeiro devem ser reconhecidos como receita ou despesa no resultado. Distribuições a detentores de instrumento patrimonial devem ser reconhecidas pela entidade diretamente no patrimônio líquido. Custos de transação incorridos em transação de patrimônio líquido devem ser contabilizados como dedução do patrimônio líquido.**
- 40A. Tributos sobre o lucro relacionados a distribuições aos detentores de instrumentos patrimoniais e custos de transação de capital próprio devem ser contabilizados de acordo com norma contábil que trata de tributos sobre o lucro <sup>(\*)</sup>.
- (\*) Para os fins desta Norma, a expressão “norma contábil que trata de tributos sobre o lucro” refere-se à NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro, ou norma que vier a substituí-la.
41. A classificação de instrumento financeiro como passivo financeiro ou instrumento patrimonial determina se juros, dividendos ou distribuições similares, perdas e ganhos relativos àquele instrumento devem ser reconhecidos como receita ou despesa no resultado. Assim, dividendos ou distribuições similares a pagar de ações que são inteiramente reconhecidos como passivos devem ser reconhecidos como despesa, da mesma forma que os juros em um título. Similarmente, ganhos e perdas associados com resgates ou refinanciamentos de passivos financeiros devem ser reconhecidos no resultado, enquanto resgates ou refinanciamentos de instrumentos patrimoniais devem ser reconhecidos como mudanças no patrimônio líquido. Alterações no valor justo de instrumento patrimonial não devem ser reconhecidas nas demonstrações contábeis.
42. A entidade incorre normalmente em vários custos na emissão ou aquisição de seus próprios instrumentos patrimoniais. Esses custos podem incluir registro e outras taxas regulatórias, montantes pagos a consultores jurídicos, contábeis e outros profissionais, custos de impressão e outros tributos. Quaisquer custos de transação relacionados devem ser contabilizados como dedução do patrimônio na medida em que representam custos incrementais atribuídos diretamente à transação que de outra forma seriam evitados. Os custos da transação que é abandonada devem ser reconhecidos como despesa.

43. Custos de transação, que se relacionam com a emissão de instrumento financeiro composto, devem ser atribuídos aos componentes do patrimônio líquido e passivo do instrumento proporcionalmente à alocação dos recursos. Custos de transação que se relacionam conjuntamente a mais de uma transação devem ser atribuídos a essas transações utilizando uma base para alocação coerente e consistente com transações similares.
44. O montante dos custos de transação contabilizado como dedução do patrimônio líquido no período deve ser divulgado separadamente, de acordo com a NBC TSP 11.
45. Dividendos ou distribuições similares classificados como despesa devem ser apresentados na demonstração do resultado quer em conjunto com juros sobre outros passivos ou em linha separada. Além dos requisitos desta Norma, a apresentação de juros e dividendos ou distribuições similares está sujeita aos requisitos da NBC TSP 11 e da NBC TSP 33. Em algumas circunstâncias, devido à diferença entre juros e dividendos ou distribuições similares, em relação a questões como a dedutibilidade fiscal, é desejável a divulgação separada deles na demonstração do resultado.
46. Ganhos e perdas relacionados a alterações no valor contábil de passivo financeiro devem ser reconhecidos como receita ou despesa no resultado mesmo quando se relacionarem a instrumento que inclua direito à participação residual nos ativos da entidade em troca de caixa ou outro ativo financeiro (ver item 22(b)). De acordo com a NBC TSP 11, a entidade deve apresentar qualquer ganho ou perda decorrente de nova mensuração de tal instrumento separadamente na demonstração do resultado quando for relevante para a explicação do desempenho da entidade.

#### **Compensação de ativo financeiro e passivo financeiro**

47. **O ativo financeiro e o passivo financeiro devem ser compensados e o montante líquido apresentado nas demonstrações contábeis, quando, e somente quando, a entidade:**
  - (a) dispõe de direito legalmente executável para compensar os montantes reconhecidos; e
  - (b) tiver a intenção tanto de liquidar pelo valor compensado, ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

**Na contabilização da transferência de ativo financeiro que não se qualifica para desreconhecimento, a entidade não deve compensar o ativo transferido e o passivo associado (ver NBC TSP 31, item 33).**

48. Esta Norma exige a apresentação de ativos financeiros e passivos financeiros em base líquida quando isso refletir a expectativa da entidade de fluxos de caixa futuros a partir da liquidação de dois ou mais instrumentos financeiros separados. Quando a entidade tem o direito de receber ou pagar um único montante líquido e pretende fazer isso, ela tem, na realidade, somente um único ativo financeiro ou passivo financeiro. Em outras circunstâncias, ativos financeiros e passivos financeiros devem ser apresentados separadamente um do outro, consistentemente com suas características de recursos ou obrigações da entidade. A entidade deve divulgar as informações exigidas nos itens de 17B a 17E da NBC TSP 33 para instrumentos financeiros reconhecidos que estão dentro do alcance do item 17A da NBC TSP 33.
49. Compensar ativo financeiro e passivo financeiro reconhecidos, e apresentar o montante líquido difere do desreconhecimento de ativo financeiro ou passivo financeiro. Embora compensar não dê origem ao reconhecimento de ganho ou perda, o desreconhecimento de

instrumento financeiro não somente resulta na remoção do item reconhecido anteriormente no balanço patrimonial, mas também pode resultar em reconhecimento de ganho ou perda.

50. O direito de compensação é um direito legal do devedor, por contrato ou de outra forma, de liquidar ou, de outra maneira, eliminar a totalidade ou parte do montante devido ao credor, por meio da aplicação contra esse montante do montante devido pelo credor. Em circunstâncias incomuns, o devedor pode ter o direito legal de aplicar o montante devido por terceiros contra o montante devido ao credor, desde que exista acordo entre as três partes que claramente estabeleça o direito de compensação do devedor. Pelo fato de o direito de compensação ser um direito legal, as condições que suportam o direito podem variar de uma jurisdição para outra e as leis aplicáveis às relações entre as partes precisam ser consideradas.
51. A existência do direito de compensar ativo financeiro e passivo financeiro afeta os direitos e as obrigações associados com o ativo financeiro e o passivo financeiro, e pode afetar a exposição da entidade a risco de crédito e de liquidez. No entanto, a existência do direito, por si só, não é base suficiente para compensação. Na ausência de intenção de exercer o direito ou de liquidar simultaneamente, o montante e o momento dos fluxos futuros de caixa não são afetados. Quando a entidade pretende exercer o direito ou liquidar simultaneamente, a apresentação do ativo e do passivo em base líquida reflete mais apropriadamente os montantes e o momento dos fluxos de caixa futuros, bem como o risco a que cada um dos fluxos de caixa está exposto. A intenção por uma ou ambas as partes de liquidar em base líquida sem o direito legal de fazê-lo não é suficiente para justificar a compensação, porque os direitos e obrigações associados ao ativo financeiro individual e passivo financeiro individual permanecem inalterados.
52. As intenções da entidade com relação à liquidação de ativos e passivos específicos podem ser influenciadas por suas práticas de negociação usuais, exigências dos mercados financeiros e outras circunstâncias que podem limitar a capacidade de liquidar pelo valor compensado ou liquidar simultaneamente. Quando a entidade tem o direito de compensação, mas não pretende liquidar em base líquida ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente, o efeito do direito sobre a exposição ao risco de crédito da entidade deve ser divulgado, de acordo com o item 42 da NBC TSP 33.
53. Liquidação simultânea de dois instrumentos financeiros pode ocorrer por meio, por exemplo, da operação de câmara de compensação em mercado financeiro organizado ou a troca face a face. Nessas circunstâncias, os fluxos de caixa são, na realidade, equivalentes a um único montante líquido e não há exposição a risco de crédito ou de liquidez. Em outras circunstâncias, a entidade pode liquidar dois instrumentos pelo recebimento ou pagamento de montantes separados, tornando-se exposta ao risco de crédito para o montante total do ativo ou risco de liquidez para o montante total do passivo. Tais exposições ao risco podem ser significativas mesmo sendo relativamente breves. Assim, a realização de ativo financeiro e a liquidação de passivo financeiro devem ser tratadas como simultâneas somente quando as transações ocorrerem no mesmo momento.
54. As condições estabelecidas no item 47, geralmente, não são satisfeitas, e a compensação é normalmente inadequada quando:
  - (a) vários instrumentos financeiros diferentes são utilizados para simular as características de um único instrumento financeiro (instrumento sintético);
  - (b) ativos financeiros e passivos financeiros resultam de instrumentos financeiros tendo a mesma exposição primária ao risco (por exemplo, ativos e passivos dentro da carteira de contratos a termo ou outros instrumentos derivativos), mas envolvem contrapartes diferentes;
  - (c) ativos financeiros ou outros ativos são dados em garantia de passivos financeiros cujas liquidações são limitadas às respectivas garantias concedidas;

- (d) ativos financeiros são depósitos em confiança feitos por devedor com o propósito de cobrir uma obrigação sem que esses ativos tenham sido aceitos pelo credor na liquidação da obrigação (por exemplo, acordos de fundos de amortização); ou
  - (e) obrigações incorridas como resultado de eventos que deram origem a perdas e há a expectativa de recuperá-las de terceiro em virtude de reclamação feita de acordo com contrato de seguro.
55. A entidade que assume uma quantidade de transações de instrumentos financeiros com uma só contraparte pode entrar em “acordo de compensação principal” com essa contraparte. Tal acordo converge para uma única liquidação, pelo valor compensado, para todos os instrumentos financeiros abrangidos pelo acordo no caso de descumprimento ou término de qualquer contrato. Esses acordos podem ser comumente usados para fornecer proteção contra perdas em casos de falência ou outras circunstâncias que resultam na incapacidade da contraparte de cumprir suas obrigações. Acordo de compensação principal, geralmente, cria o direito de compensação que se torna exigível e afeta a realização ou a liquidação de ativos financeiros individuais e passivos financeiros individuais somente após evento específico de descumprimento ou outras circunstâncias que não são esperadas no curso normal dos negócios. Acordo de compensação principal não fornece base para compensação a não ser que ambos os critérios do item 47 sejam satisfeitos. Quando ativos financeiros e passivos financeiros sujeitos a acordo de compensação principal não são compensados, o efeito do acordo na exposição da entidade a risco de crédito deve ser divulgado, de acordo com o item 42 da NBC TSP 33.

56 a 58. (Eliminados).

#### Vigência

**Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.**

Brasília, 18 de novembro de 2021.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.081.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 31, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2021

Aprova a NBC TSP 31 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas 41 – *Financial Instruments*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (Ipsasb/Ifac):

## NBC TSP 31 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 8
Definições	9
Reconhecimento e despreconhecimento	10 – 38
Reconhecimento inicial	10 – 11
Despreconhecimento de ativo financeiro	12 – 34
Despreconhecimento de passivo financeiro	35 – 38
Classificação	39 – 56
Classificação de ativo financeiro	39 – 44
Classificação de passivo financeiro	45 – 46
Derivativo embutido	47 – 53
Reclassificação	54 – 56
Mensuração	57 – 112
Mensuração inicial	57 – 60
Mensuração subsequente de ativo financeiro	61 – 63
Mensuração subsequente de passivo financeiro	64 – 65
Considerações sobre a mensuração ao valor justo	66 – 68
Mensuração ao custo amortizado	69 – 72
Redução ao valor recuperável	73 – 93
Reclassificação de ativo financeiro	94 – 100
Ganhos e perdas	101 – 112
Contabilização de hedge	113 – 155
Objetivo e alcance da contabilização de hedge	113 – 115
Instrumento de hedge	116 – 121
Item protegido	122 – 128
Critérios de qualificação para contabilização de hedge	129
Contabilização para relação de hedge que se qualifica	130 – 145
Hedge de grupo de itens	146 – 151
Opção para designar a exposição de crédito como mensurada ao valor justo por meio do resultado	152 – 155
Vigência	
Apêndice	

### Objetivo

- O objetivo desta Norma é estabelecer princípios para os relatórios contábeis sobre ativos e passivos financeiros que devem apresentar informações úteis e relevantes para os usuários das demonstrações contábeis para a sua avaliação dos valores, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.

## Alcance

- Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades em todos os tipos de instrumentos financeiros, com exceção de:
  - participações em entidades controladas, coligadas ou em empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) que são contabilizados conforme a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas, NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas ou NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Entretanto, em alguns casos, as NBCs TSP 16, 17 e 18 exigem ou permitem que a entidade contabilize uma participação em controlada, coligada ou em empreendimento controlado em conjunto conforme alguns ou todos os requisitos desta Norma. As entidades também devem aplicar esta Norma para derivativos em participação em controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto, exceto se o derivativo atender à definição de instrumento patrimonial da entidade, conforme a NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;
  - direitos e obrigações previstos em arrendamentos. Entretanto:
    - arrendamentos financeiros a receber (ou seja, investimentos líquidos em arrendamentos financeiros) e arrendamentos operacionais a receber reconhecidos por arrendador estão sujeitos às exigências de desreconhecimento e de redução ao valor recuperável desta Norma;
    - passivos de arrendamentos reconhecidos por arrendatário estão sujeitos aos requisitos do item 35 desta Norma; e
    - derivativos que estão embutidos em arrendamentos estão sujeitos aos requisitos de derivativos embutidos nesta Norma;
  - direitos e obrigações de empregadores em plano de benefícios aos empregados no qual se aplica a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados;
  - instrumentos financeiros emitidos pela entidade que atenderem à definição de instrumento patrimonial da NBC TSP 30 (incluindo opções e bônus de subscrição) ou que sejam classificados como instrumento patrimonial, conforme os itens 15 e 16 ou itens 17 e 18 da NBC TSP 30. Entretanto, o titular desses instrumentos deve aplicar esta Norma naqueles instrumentos, exceto se atenderem à exceção da alínea (a);
  - direitos e obrigações decorrentes de:
    - contrato de seguro, que não sejam direitos e obrigações de uma emitente decorrentes de um contrato de seguro que atenda à definição de um contrato de garantia financeira no item 9; ou
    - contrato que esteja dentro do alcance da NBC TG 11 – Contratos de Seguro, porque contém característica de participação discricionária.

Esta Norma se aplica a derivativo que esteja embutido em contrato se o próprio derivativo não for um contrato de seguro (ver os itens de 47 a 53). A entidade deve aplicar esta Norma a contratos de garantia financeira, mas deve aplicar a NBC TG 11 se o emitente optar por aplicar esta Norma no reconhecimento e na mensuração destes. Não obstante o inciso (i) anterior, a entidade pode aplicar esta Norma a outros contratos de seguro que envolvam a transferência do risco financeiro.

- qualquer contrato a termo entre adquirente e vendedor para comprar ou vender uma operação adquirida que deve resultar em combinação de negócios do setor público a qual se aplica a NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público em data de aquisição futura. O prazo do contrato a termo não deve exceder um período razoável normalmente necessário à obtenção de quaisquer aprovações exigidas e para concluir a transação;
- compromissos de empréstimos, exceto aqueles descritos no item 4. Entretanto, o emissor de compromissos de empréstimos deve aplicar as exigências quanto à redução ao valor recuperável desta Norma, a compromissos de empréstimo que não estejam

dentro do alcance desta Norma. Ademais, todos os compromissos de empréstimos estão sujeitos às exigências de desreconhecimento desta Norma;

- (h) instrumentos financeiros, contratos e obrigações previstos em transações de pagamento baseadas em ações aos quais se aplica a NBC TG 10 – Pagamento Baseado em Ações, com exceção dos contratos dentro do alcance dos itens de 5 a 8 desta Norma, aos quais esta Norma se aplica;
- (i) direitos a pagamentos para reembolsar a entidade por gastos necessários à liquidação de passivo que seja reconhecido como provisão, conforme a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, ou para os quais, em período anterior, tenha reconhecido uma provisão, conforme a NBC TSP 03;
- (j) o reconhecimento e a mensuração inicial de direitos e obrigações que surjam de transações sem contraprestação, aos quais se aplica a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, exceto conforme descrito no item A6; e
- (k) direitos e obrigações previstos em acordos de concessão de serviços aos quais se aplica a NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Entretanto, passivos financeiros reconhecidos por concedente no modelo de financiamento de passivos estão sujeitos às provisões para desreconhecimento desta Norma (ver itens de 35 a 38).

3. As exigências quanto à redução ao valor recuperável desta Norma devem ser aplicadas aos direitos decorrentes de transações no contexto da NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação, e NBC TSP 01, e que dão origem a instrumentos financeiros para os propósitos do reconhecimento de ganhos ou perdas por redução ao valor recuperável.

4. Os seguintes compromissos de empréstimos estão dentro do alcance desta Norma:

- (a) compromissos de empréstimos que a entidade designe como passivos financeiros ao valor justo por meio do resultado (ver item 46). A entidade que tenha a prática passada de comercialização de ativos resultantes de seus compromissos de empréstimos logo após terem sido originados deve aplicar esta Norma a todos os compromissos de empréstimo da mesma classe;
- (b) compromissos de empréstimos que possam ser liquidados pelo valor líquido à vista ou pela entrega ou emissão de outro instrumento financeiro. Esses compromissos de empréstimos são derivativos. O compromisso de empréstimo não é considerado como liquidado pelo valor líquido meramente porque o empréstimo foi pago em prestações (por exemplo, hipoteca que é paga em prestações conforme o progresso da construção); e
- (c) compromissos para fornecer empréstimos a taxas de juros inferiores às do mercado (ver item 45(d)).

5. Esta Norma deve ser aplicada àqueles contratos de compra e venda de item não financeiro que possam ser liquidados pelo valor líquido à vista, por outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros, tal como se contratos financeiros fossem, com a exceção de contratos que foram celebrados e continuam a serem mantidos com fins de recebimento ou entrega de item não financeiro, conforme exigências da compra, venda ou de uso. Entretanto, esta Norma deve ser aplicada aos contratos que a entidade designa como mensurados ao valor justo por meio do resultado em conformidade com o item 6.

6. O contrato de compra ou venda de item não financeiro que pode ser liquidado pelo valor líquido à vista, por outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros, tal como se o contrato fosse instrumento financeiro, pode ser irrevogavelmente designado como mensurado ao valor justo por meio do resultado, mesmo se celebrado para fins de entrega ou recebimento de item não financeiro, conforme as exigências de compra, venda ou uso esperadas da entidade. Essa designação está disponível somente ao início do contrato, e somente se eliminar ou reduzir significativamente uma inconsistência de reconhecimento (algumas vezes referida como ‘descasamento contábil’) que de outro modo surgiria do não reconhecimento desse contrato porque foi excluído do alcance desta Norma (ver item 5).

7. Há diversas formas em que um contrato de compra ou venda de item não financeiro pode ser liquidado pelo valor líquido à vista, por outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros. Essas formas incluem:
- (a) quando os termos do contrato permitem que qualquer uma das partes o liquide pelo valor líquido à vista, outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros;
  - (b) quando a capacidade de liquidar pelo valor líquido à vista, por outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros não estiver explícita nos termos do contrato, mas a entidade tiver a prática de liquidar contratos similares pelo valor líquido à vista, por outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros (se com a contraparte, por meio de contratos de compensação ou por meio da venda do contrato antes do seu exercício ou prescrição);
  - (c) quando, para contratos similares, a entidade tiver a prática de obter a entrega do item subjacente e vendê-lo dentro de curto período após a entrega, com fins de gerar lucro por meio de flutuações de preço de curto prazo ou pela margem do revendedor; e
  - (d) quando o item não financeiro que for objeto do contrato for prontamente conversível em caixa.
- O contrato ao qual se aplique a alínea (b) ou (c) não deve ser celebrado para fins de recebimento ou entrega de itens não financeiros, conforme exigências de compra, venda ou de uso esperadas da entidade e, consequentemente, está dentro do alcance desta Norma. Outros contratos para os quais o item 5 se aplica devem ser avaliados para determinar se foram celebrados e continuam a ser mantidos para fins de recebimento ou entrega de item não financeiro, conforme as exigências de compra, venda ou de uso esperadas pela entidade e, consequentemente, se estão dentro do alcance desta Norma.

8. A opção lançada de compra ou venda de item não financeiro que pode ser liquidada pelo valor líquido à vista, outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros, conforme o item 7(a) ou 7(d), está dentro do alcance desta Norma. Tal contrato não pode ser celebrado para fins de recebimento ou entrega de item não financeiro, conforme as exigências de compra, venda ou de uso esperadas da entidade.

## Definições

9. Os termos a seguir são usados nesta Norma com os seguintes significados:

**Perdas de crédito esperadas para 12 meses** são a parcela de perdas de crédito, esperadas ao longo da existência do crédito, que resulta de eventos de inadimplência sobre instrumento financeiro que são possíveis de ocorrer dentro do período de 12 meses após a data das demonstrações contábeis.

**Custo amortizado de ativo ou passivo financeiro** corresponde ao montante pelo qual o ativo ou passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos do principal, mais ou menos a amortização acumulada utilizando-se o método de juros efetivos, de qualquer diferença entre o montante inicial e o montante no vencimento, e, para ativos financeiros, ajustado para qualquer ajuste para perdas.

**Ativo financeiro com problemas de recuperação de crédito** é o ativo financeiro que apresenta problemas de recuperação de crédito quando ocorrerem um ou mais eventos com impacto negativo nos fluxos de caixa futuro estimados desse ativo financeiro. A evidência de que o ativo financeiro apresenta problemas de recuperação de crédito inclui dados observáveis acerca dos seguintes eventos:

- (a) significativa dificuldade financeira do emissor ou mutuário;
- (b) quebra de contrato, como inadimplência ou pagamentos vencidos;
- (c) credor do mutuário, que, por motivos econômicos ou contratuais relacionados às dificuldades financeiras do mutuário, dá ao mutuário uma ou mais concessões que o credor, em outras condições, não consideraria;
- (d) tornar-se provável que o mutuário entrará em falência ou passará por outra reorganização financeira;

- (e) desaparecimento de mercado ativo para esse ativo financeiro devido a dificuldades financeiras; ou
- (f) compra ou concessão de ativo financeiro com significativo desconto que reflete as perdas de crédito incorridas.

Pode não ser possível identificar um único e distinto evento e, em vez disso, o efeito combinado de diversos eventos pode ter feito com que os ativos financeiros apresentassem problemas de recuperação de crédito.

**Perda de crédito** é a diferença entre todos os fluxos de caixa contratuais devidos à entidade, conforme o contrato e todos os fluxos de caixa que a entidade espera receber (ou seja, todos os *déficits* de tesouraria), descontada a taxa de juros efetiva (ou taxa de juros efetiva ajustada ao crédito para ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito). A entidade deve estimar os fluxos de caixa levando em consideração todos os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, prorrogação, opções de compra e similares) ao longo da vida esperada desse instrumento financeiro. Os fluxos de caixa que são considerados devem incluir fluxos de caixa da venda de garantia detida ou outras melhorias de crédito que forem parte integrante dos termos contratuais. Há presunção que a vida esperada de instrumento financeiro pode ser estimada confiavelmente. Contudo, nos raros casos em que não for possível estimar confiavelmente a vida esperada de instrumento financeiro, a entidade deve utilizar o prazo contratual restante do instrumento financeiro.

**Taxa de juros efetiva ajustada ao crédito** é a taxa que desconta exatamente os recebimentos ou pagamentos futuros à vista estimados ao longo da vida esperada do ativo financeiro em relação ao custo amortizado do ativo financeiro que foi comprado ou originado com problemas de recuperação de crédito. Ao calcular a taxa de juros efetiva ajustada ao crédito, a entidade deve estimar os fluxos de caixa esperados levando em consideração todos os termos contratuais do ativo financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, prorrogação, opções de compra e similares) e perdas de crédito esperadas. O cálculo inclui todas as taxas e pontos pagos ou recebidos entre as partes do contrato que sejam parte integrante da taxa de juros efetiva, custos de transação e todos os outros prêmios ou descontos. Há presunção que os fluxos de caixa e a vida esperada de grupo de instrumentos financeiros similares podem ser estimados confiavelmente. Contudo, nos casos raros em que não é possível estimar confiavelmente os fluxos de caixa ou a vida restante de instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros), a entidade deve utilizar os fluxos de caixa contratuais ao longo de todo o prazo contratual do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros).

**Desreconhecimento** é a retirada de ativo ou passivo financeiro anteriormente reconhecido no balanço patrimonial da entidade.

**Derivativo** é o instrumento financeiro ou outro contrato dentro do alcance desta Norma com todas as três características seguintes:

- (a) seu valor é modificado em resposta à mudança de determinada taxa de juros, preço de instrumento financeiro, preço de *commodity*, taxa de câmbio, índice de preços ou taxas, classificação de crédito ou índice de crédito ou outra variável, fornecida no caso de variável não financeira em que a variável não é específica para uma parte do contrato (algumas vezes chamado ‘subjacente’);
- (b) não exige nenhum investimento líquido inicial ou exige investimento líquido inicial que seja menor do que seria necessário para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem comportamento similar a alterações nos fatores de mercado; e
- (c) é liquidado em data futura.

**Dividendos ou distribuições similares** são distribuições aos titulares de instrumentos patrimoniais na proporção de sua propriedade de determinada classe de capital.

**Método de juros efetivos** é o método utilizado no cálculo do custo amortizado de ativo ou passivo financeiro e na alocação e reconhecimento da receita ou despesa de juros no resultado, ao longo de período específico.

**Taxa de juros efetiva** é a taxa que desconta exatamente os recebimentos ou pagamentos futuros à vista, estimados ao longo da vida esperada do ativo ou passivo financeiro em relação ao valor contábil bruto de ativo financeiro ou ao custo amortizado de passivo financeiro. Ao calcular a taxa de juros efetiva, a entidade deve estimar os fluxos de caixa

esperados levando em consideração todos os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, extensão, opções de compra e similares), mas não deve considerar perdas de crédito esperadas. O cálculo inclui todas as taxas e pontos pagos ou recebidos entre as partes do contrato que sejam parte integrante da taxa de juros efetiva, custos de transação e todos os outros prêmios ou descontos. Há presunção de que os fluxos de caixa e a vida esperada de grupo de instrumentos financeiros similares podem ser estimados de forma confiável. Contudo, nos raros casos em que não for possível estimar confiavelmente os fluxos de caixa ou a vida esperada de um instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros), a entidade deve utilizar os fluxos de caixa contratuais ao longo de todo o termo contratual do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros).

**Perda de crédito esperada** é a média ponderada de perdas de crédito com os respectivos riscos de inadimplência que possam ocorrer conforme as ponderações.

**Contrato de garantia financeira** é o contrato que exige que o emitente efetue determinados pagamentos para reembolsar o detentor por perda que este incorrer em virtude de não pagamento, no vencimento, por determinado devedor, conforme os termos originais ou modificados do instrumento de dívida.

**Passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado** é o passivo financeiro que atenda a uma das seguintes condições:

- (a) atende à definição de mantido para negociação;
- (b) no reconhecimento inicial, é designado pela entidade como ao valor justo por meio do resultado, conforme o item 46 ou 51; ou
- (c) é designado por ocasião do reconhecimento inicial ou subsequentemente como ao valor justo por meio do resultado, conforme o item 152.

**Compromisso firme** é o contrato vinculante para a troca de uma quantidade determinada de recursos a um preço determinado em data futura específica.

**Transação prevista** é uma transação futura não comprometida, mas antecipada.

**Valor contábil bruto de ativo financeiro** é o custo amortizado do ativo financeiro, antes do ajuste para quaisquer perdas.

**Índice de hedge** é a relação entre a quantidade do instrumento de *hedge* e a quantidade do item de *hedge* em termos de sua ponderação relativa.

**Instrumento financeiro mantido para negociação** é ativo ou passivo financeiro que:

- (a) é adquirido ou incorrido, principalmente, para ser vendido ou recomprado no curto prazo;
- (b) no reconhecimento inicial, faz parte de carteira de instrumentos financeiros identificados que sejam administrados em conjunto e para os quais há evidência de padrão real recente de obtenção de lucros no curto prazo; ou
- (c) é derivativo (exceto derivativo que seja contrato de garantia financeira ou instrumento de *hedge* designado e efetivo).

**Ganho ou perda por redução ao valor recuperável** é reconhecido no resultado do período, conforme o item 80, e resulta da aplicação das exigências quanto à redução ao valor recuperável nos itens de 73 a 93.

**Perdas permanentes de crédito esperadas** são as perdas de crédito esperadas que resultam de todos os eventos de inadimplência possíveis ao longo da vida esperada de instrumento financeiro.

**Ajuste para perdas** é o ajuste para perdas de crédito esperadas em ativos financeiros mensurados, conforme o item 40 (recebíveis de arrendamento); o valor acumulado por redução ao valor recuperável para ativos financeiros mensurados, conforme o item 41; e o ajuste para perdas de crédito esperadas em compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira.

**Ganho ou perda na modificação** é o valor resultante do ajuste do valor contábil bruto de ativo financeiro para refletir os fluxos de caixa contratuais modificados ou renegociados.

A entidade deve recalcular o valor contábil bruto de ativo financeiro como o valor presente dos futuros recebimentos ou pagamentos à vista estimados ao longo da vida esperada do ativo financeiro modificado ou renegociado que são descontados pela taxa de juros efetiva original do ativo financeiro (ou taxa de juros efetiva original ajustada ao crédito para ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito) ou, quando

aplicável, pela taxa de juros efetiva revisada calculada, conforme o item 139. Ao estimar os fluxos de caixa esperados de ativo financeiro, a entidade deve considerar todos os termos contratuais do ativo financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, opções de compra e similares), mas não deve considerar as perdas de crédito esperadas, salvo se o ativo financeiro for ativo financeiro comprado ou originado com problemas de recuperação de crédito, sendo que nesse caso a entidade também deve considerar as perdas de crédito esperadas iniciais que foram consideradas ao calcular a taxa de juros efetiva original ajustada ao crédito.

O ativo financeiro encontra-se **vencido** quando a contraparte deixou de efetuar o pagamento no vencimento estipulado por contrato.

**Ativo financeiro comprado ou originado com problemas de recuperação de crédito** apresenta problemas de recuperação de crédito no reconhecimento inicial.

**Data da reclassificação** é o primeiro dia do primeiro período de relatório após a mudança no modelo de gestão que resulte em reclassificação de ativos financeiros pela entidade.

**Compra ou venda de forma regular** é a compra ou venda de ativo financeiro conforme contrato cujos termos exigem a entrega do ativo dentro do prazo estabelecido, em geral por regulamentação ou convenção no mercado correspondente.

**Custos de transação** são custos incrementais diretamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de ativo financeiro ou passivo financeiro. Custo incremental é aquele que não teria sido incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.

Os termos definidos em outras NBCs TSP são utilizados nesta Norma com o mesmo significado que naquelas normas. Os seguintes termos são definidos tanto na NBC TSP 30 ou na NBC TSP 33 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação: risco de crédito (\*), risco de moeda, risco de liquidez, risco de mercado, instrumento patrimonial, instrumento financeiro, passivo financeiro e instrumento com opção de venda.

(\*) Este termo (conforme definido na NBC TSP 30) é utilizado nas exigências para apresentar os efeitos das mudanças no risco de crédito de passivos designados ao valor justo por meio do resultado (ver item 108).

## Reconhecimento e despreconhecimento

### Reconhecimento inicial

10. A entidade deve reconhecer um ativo ou passivo financeiro em seu balanço patrimonial quando, e apenas quando, a entidade se tornar parte das disposições contratuais do instrumento. Ao reconhecer pela primeira vez um ativo financeiro, a entidade deve classificá-lo conforme os itens de 39 a 44 e mensurá-lo conforme os itens 57 e 59. Ao reconhecer pela primeira vez um passivo financeiro, a entidade deve classificá-lo conforme os itens 45 e 46 e mensurá-lo conforme o item 57.

### Compra ou venda de forma regular de ativo financeiro

11. A compra ou venda regular de ativos financeiros deve ser reconhecida e despreconhecida, conforme aplicável, utilizando-se a contabilização na data de negociação ou a contabilização na data de liquidação.

### Despreconhecimento de ativo financeiro

12. Nas demonstrações contábeis consolidadas, os itens de 13 a 20, A15, A21, A26 e A28, devem ser aplicados ao nível consolidado. Portanto, a entidade, primeiramente, deve consolidar todas as entidades controladas, conforme a NBC TSP 17 e, então, aplica esses itens à entidade econômica resultante.
13. Antes de avaliar se, e até que ponto, o despreconhecimento é apropriado, conforme os itens de 14 a 20, a entidade deve determinar se esses itens devem ser aplicados a uma parte de

um ativo financeiro (ou a uma parte de grupo de ativos financeiros similares) ou à totalidade do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros similares), como segue:

- (a) os itens de 14 a 20 devem ser aplicados a uma parte do ativo financeiro (ou a uma parte de grupo de ativos financeiros similares) se, e somente se, a parte que estiver sendo considerada para desreconhecimento atender a uma das três condições a seguir:
- (i) a parte abranger apenas fluxos de caixa especificamente identificados do ativo financeiro (ou de grupo de ativos financeiros similares). Por exemplo, quando a entidade celebrar acordo de faixa de taxa de juros, pelo qual a contraparte obtém o direito aos fluxos de caixa de juros, mas não aos fluxos de caixa do principal de instrumento de dívida, os itens de 14 a 20 devem ser aplicados aos fluxos de caixa de juros;
  - (ii) a parte compreender apenas uma parcela totalmente *pro rata* dos fluxos de caixa do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros similares). Por exemplo, quando a entidade celebrar um acordo pelo qual a contraparte obtém os direitos à participação de 90% de todos os fluxos de caixa do instrumento de dívida, os itens de 14 a 20 se aplicam a 90% desses fluxos de caixa. Se houver mais de uma contraparte, cada contraparte não é obrigada a ter uma parcela proporcional dos fluxos de caixa, desde que a entidade transferidora tenha uma parcela totalmente proporcional; e
  - (iii) a parte compreender apenas uma parcela totalmente *pro rata* dos fluxos de caixa especificamente identificados do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros similares). Por exemplo, quando a entidade celebrar um acordo pelo qual a contraparte obtém os direitos à participação de 90% dos fluxos de caixa de juros do ativo financeiro, os itens de 14 a 20 se aplicam a 90% desses fluxos de caixa de juros. Se houver mais de uma contraparte, cada contraparte não é obrigada a ter uma parcela proporcional dos fluxos de caixa especificamente identificados, desde que a entidade transferidora tenha uma parcela totalmente proporcional;
- (b) em todos os outros casos, os itens de 14 a 20 devem ser aplicados ao ativo financeiro em sua totalidade (ou ao grupo de ativos financeiros similares em sua totalidade). Por exemplo, quando a entidade transferir (i) os direitos aos primeiros ou aos últimos 90% dos recebimentos de caixa do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros), ou (ii) o direito a 90% dos fluxos de caixa de grupo de contas a receber, mas fornecer uma garantia para compensar o comprador por quaisquer perdas de crédito de até 8% do valor do principal das contas a receber, os itens de 14 a 20 se aplicam ao ativo financeiro (ou a grupo de ativos financeiros similares) em sua totalidade.

Nos itens de 14 a 23, o termo ‘ativo financeiro’ refere-se a uma parte do ativo financeiro (ou uma parte de grupo de ativos financeiros similares), conforme identificado na alínea (a) acima ou, de outro modo, ao ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros similares) em sua totalidade.

14. A entidade deve desreconhecer o ativo financeiro quando, e apenas quando:
  - (a) os direitos contratuais aos fluxos de caixa do ativo financeiro expirarem ou forem renunciados; ou
  - (b) ela transferir o ativo financeiro, conforme definido nos itens 15 e 16, e a transferência se qualificar para o desreconhecimento, conforme o item 17.  
(Ver item 11 para venda de forma regular de ativos financeiros.)
15. A entidade deve transferir o ativo financeiro se, e apenas se:
  - (a) transferir os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do ativo financeiro; ou
  - (b) retiver os direitos contratuais de receber fluxos de caixa do ativo financeiro, mas assumir a obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais recebedores em acordo que atenda às condições do item 16.
16. Quando a entidade retiver os direitos contratuais de receber fluxos de caixa do ativo financeiro (‘ativo original’), mas assumir a obrigação contratual de pagar esses fluxos de caixa a uma ou mais entidades (os ‘eventuais recebedores’), ela deve tratar a transação

como transferência do ativo financeiro se, e apenas se, todas as três condições a seguir forem atendidas:

- (a) a entidade não tem obrigação de pagar valores a eventuais recebedores, exceto se cobrar valores equivalentes do ativo original. Os adiantamentos de curto prazo por parte da entidade, com direito à recuperação total do valor emprestado, mais juros acumulados a taxas de mercado não violam essa condição;
- (b) a entidade está proibida, pelos termos do contrato de transferência, de vender ou oferecer em garantia o ativo original, exceto como garantia a eventuais recebedores pela obrigação de lhes pagar fluxos de caixa; e
- (c) a entidade tem a obrigação de remeter quaisquer fluxos de caixa que cobrar em nome de eventuais recebedores, sem atraso material. Além disso, a entidade não tem o direito de reinvestir esses fluxos de caixa, com exceção de investimentos em caixa ou equivalentes de caixa (como definido na NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa) durante o curto período de liquidação, desde a data de recebimento até a data requerida de remessa aos eventuais recebedores, e os juros auferidos sobre esses investimentos devem ser repassados aos eventuais recebedores.

17. Quando a entidade transferir o ativo financeiro (ver item 15), ela deve avaliar até que ponto retém os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro. Nesse caso:

- (a) se a entidade transferir substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, ela deve desreconhecer o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos na transferência;
- (b) se a entidade retiver substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, ela deve continuar a reconhecer o ativo financeiro;
- (c) se a entidade não transferir nem retiver substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, ela deve determinar se reteve o controle do ativo financeiro. Nesse caso:
  - (i) se a entidade não tiver retido o controle, ela deve desreconhecer o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos ou obrigações criados ou retidos na transferência; e
  - (ii) se a entidade tiver retido o controle, ela deve continuar a reconhecer o ativo financeiro, na medida de seu envolvimento contínuo no ativo financeiro (ver item 27).

18. A transferência dos riscos e benefícios (ver item 17) deve ser avaliada, comparando-se a exposição da entidade, antes e após a transferência, com a variabilidade nos valores e época dos fluxos de caixa líquidos do ativo transferido. A entidade reteve substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro se sua exposição à variação no valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros do ativo financeiro não mudar significativamente como resultado da transferência (por exemplo, pelo fato de a entidade ter vendido o ativo financeiro sujeito a contrato para recomprá-lo a preço fixo ou ao preço de venda mais o retorno de juros). A entidade transferiu substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro se sua exposição a essa variação deixar de ser significativa em relação à variação total no valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros associados ao ativo financeiro (por exemplo, pelo fato de a entidade ter vendido o ativo financeiro sujeito apenas à opção de recomprá-lo ao seu valor justo na ocasião da recompra ou ter transferido uma parcela totalmente proporcional dos fluxos de caixa do ativo financeiro maior em acordo, como, por exemplo, uma subparticipação em empréstimo que atenda às condições do item 16).

19. Frequentemente, é óbvio que a entidade transfira ou retenha substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade e não haja necessidade de realizar nenhum cálculo. Em outros casos, é necessário calcular e comparar a exposição da entidade à variação no valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros antes e após a transferência. O cálculo e a comparação devem ser realizados utilizando-se como taxa de desconto uma taxa de juros de mercado corrente apropriada. Toda a variação razoavelmente possível nos fluxos de

caixa líquidos deve ser considerada, sendo dado maior peso àqueles resultados cuja ocorrência seja mais provável.

20. O fato de a entidade ter retido ou não o controle (ver item 17(c)) do ativo transferido depende da capacidade do cessionário de vender o ativo. Se o cessionário tiver a capacidade prática de vender o ativo em sua totalidade a terceiro não relacionado e for capaz de exercer essa capacidade unilateralmente e sem precisar impor restrições adicionais sobre a transferência, a entidade não reteve o controle. Em todos os outros casos, a entidade reteve o controle.

*Transferência que se qualifica para desreconhecimento*

21. Se a entidade transferir o ativo financeiro em transferência que se qualifica para desreconhecimento em sua totalidade e retiver o direito de prestar serviço de cobrança do ativo financeiro em troca de comissão, ela deve reconhecer o ativo ou o passivo pelo serviço de cobrança em relação a esse contrato de serviço. Se não se espera que a comissão a ser recebida remunere adequadamente a entidade pela prestação do serviço de cobrança, o passivo pela obrigação de serviço de cobrança deve ser reconhecido ao seu valor justo. Se for esperado que a comissão a ser recebida seja uma remuneração mais que adequada pelo serviço de cobrança, o ativo de serviço de cobrança deve ser reconhecido para o direito de serviço de cobrança pelo valor determinado com base na alocação do valor contábil do ativo financeiro maior, conforme o item 24.
22. Se, como resultado da transferência, o ativo financeiro for desreconhecido em sua totalidade, mas a transferência resultar na obtenção pela entidade de novo ativo financeiro ou na assunção de novo passivo financeiro, ou de passivo de serviço de cobrança, a entidade deve reconhecer o novo ativo financeiro, passivo financeiro ou passivo de serviço de cobrança ao valor justo.
23. No desreconhecimento do ativo financeiro em sua totalidade, a diferença entre:
  - (a) o valor contábil (mensurado na data do desreconhecimento); e
  - (b) a contraprestação recebida (incluindo qualquer novo ativo obtido menos qualquer novo passivo assumido) deve ser reconhecida no resultado.
24. Se o ativo transferido fizer parte de ativo financeiro maior (por exemplo, quando a entidade transferir fluxos de caixa de juros que sejam parte de instrumento de dívida, (ver item 13(a)) e a parte transferida se qualificar para desreconhecimento em sua totalidade, o valor contábil anterior do ativo financeiro maior deve ser alocado entre a parte que continua a ser reconhecida e a que é desreconhecida, com base nos valores justos relativos dessas partes na data da transferência. Para essa finalidade, o ativo de serviço de cobrança retido deve ser tratado como parte que continua a ser reconhecida. A diferença entre:
  - (a) o valor contábil (mensurado na data do desreconhecimento) alocado à parte desreconhecida; e
  - (b) a contraprestação recebida pela parte desreconhecida (incluindo qualquer novo ativo obtido menos qualquer novo passivo assumido); deve ser reconhecida no resultado.
25. Quando a entidade aloca o valor contábil anterior de ativo financeiro maior entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida, o valor justo da parte que continua a ser reconhecida deve ser mensurado. Quando a entidade tem histórico de vendas de partes similares à que continua a ser reconhecida ou houver outras transações de mercado para essas partes, os preços recentes das transações reais fornecem a melhor estimativa de seu valor justo. Quando não houver cotações de preço ou transações de mercado recentes para suportar o valor justo da parte que continua a ser reconhecida, a melhor estimativa do valor justo é a diferença entre o valor justo do maior ativo financeiro e a contraprestação recebida do cessionário pela parte que é desreconhecida.

*Transferência que não se qualifica para desreconhecimento*

26. Se a transferência não resultar em desreconhecimento porque a entidade reteve substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo transferido em sua totalidade e deve reconhecer o passivo financeiro pela contraprestação recebida. Em períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer qualquer receita proveniente do ativo transferido e qualquer despesa incorrida com o passivo financeiro.

*Envolvimento contínuo em ativos transferidos*

27. Se a entidade não transferir nem retiver substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo transferido e retiver o controle, ela deve continuar a reconhecer o ativo transferido na medida de seu envolvimento contínuo. A extensão do envolvimento contínuo da entidade no ativo transferido é a extensão em que ela está exposta a mudanças no valor do ativo transferido. Por exemplo:
- (a) quando o envolvimento contínuo da entidade toma a forma de garantia do ativo transferido, a extensão do envolvimento contínuo da entidade é o menor valor entre (i) o valor do ativo e (ii) o valor máximo da contraprestação recebida que a entidade poderia ser obrigada a restituir ('valor da garantia');
  - (b) quando o envolvimento contínuo da entidade toma a forma de opção lançada ou comprada (ou ambas) sobre o ativo transferido, a extensão do envolvimento contínuo da entidade é o valor do ativo transferido que a entidade pode recomprar. Entretanto, no caso de opção lançada sobre ativo que seja mensurado ao valor justo, a extensão do envolvimento contínuo da entidade está limitada ao que for menor entre o valor justo do ativo transferido e o preço de exercício da opção;
  - (c) quando o envolvimento contínuo da entidade toma a forma de opção que pode ser liquidada em espécie ou forma similar sobre o ativo transferido, a extensão do envolvimento contínuo da entidade deve ser mensurada da mesma forma que aquela que resulta de opções não liquidáveis em espécie, conforme definido na alínea (b) acima.
28. Quando a entidade continua a reconhecer o ativo na medida de seu envolvimento contínuo, ela deve também reconhecer o respectivo passivo. Independentemente das outras exigências de mensuração desta Norma, o ativo transferido e o respectivo passivo devem ser mensurados em base que refletem os direitos e as obrigações que a entidade reteve. O respectivo passivo deve ser mensurado de tal forma que o valor contábil líquido do ativo transferido e do respectivo passivo seja:
- (a) o custo amortizado dos direitos e obrigações retidos pela entidade, se o ativo transferido for mensurado ao custo amortizado; ou
  - (b) igual ao valor justo dos direitos e obrigações retidos pela entidade, quando mensurado de forma individual, caso o ativo transferido seja mensurado ao valor justo.
29. A entidade deve continuar a reconhecer qualquer receita proveniente do ativo transferido na medida do seu envolvimento contínuo e deve reconhecer qualquer despesa incorrida com o respectivo passivo.
30. Para fins de mensuração subsequente, as mudanças reconhecidas no valor justo do ativo transferido e do respectivo passivo devem ser contabilizadas de forma consistente uma com a outra, conforme o item 101, e não devem ser compensadas.
31. Se o envolvimento contínuo da entidade estiver apenas em uma parte do ativo financeiro (por exemplo, quando a entidade retém a opção para recomprar parte do ativo transferido, ou retém participação residual que não resulta na retenção substancial de todos os riscos e benefícios da propriedade e a entidade retém o controle), ela deve alocar o valor contábil anterior do ativo financeiro entre a parte que continua a reconhecer conforme seu envolvimento contínuo e a parte que deixa de reconhecer com base nos valores justos

relativos dessas partes na data da transferência. Para essa finalidade, os requisitos do item 25 são aplicáveis. A diferença entre:

- (a) o valor contábil (mensurado na data do desreconhecimento) alocado à parte que deixa de ser reconhecida; e
- (b) a contraprestação recebida pela parte não mais reconhecida; deve ser reconhecida no resultado.

32. Se o ativo transferido for mensurado ao custo amortizado, a opção desta Norma de designar o passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado não é aplicável ao respectivo passivo.

#### *Todas as transferências*

33. Se o ativo transferido continuar a ser reconhecido, o ativo e o respectivo passivo não devem ser compensados. De forma similar, a entidade não deve compensar nenhuma receita proveniente do ativo transferido com nenhuma despesa incorrida com o respectivo passivo (ver item 47 da NBC TSP 30).

34. Se o cedente fornecer garantia não monetária (tais como instrumentos de dívida ou de patrimônio) ao cessionário, a contabilização da garantia pelo cedente e pelo cessionário depende do fato de o cessionário ter ou não o direito de vender ou oferecer novamente a garantia e do fato de o cedente estar ou não em inadimplência. O cedente e o cessionário devem contabilizar a garantia da seguinte forma:

- (a) se o cessionário tiver o direito por contrato ou prática de vender ou oferecer novamente a garantia, então o cedente deve reclassificar esse ativo no balanço patrimonial (por exemplo, como ativo emprestado, instrumentos patrimoniais ofertados em garantia ou recebíveis por recompra) separadamente de outros ativos;
- (b) se o cessionário vender a garantia oferecida a ele, deve reconhecer o valor da venda e o passivo mensurado ao valor justo referente à sua obrigação de devolver a garantia;
- (c) se o cedente estiver em inadimplência conforme os termos do contrato e deixar de ter direito de resgatar a garantia, deve desreconhecer a garantia e o cessionário deve reconhecer a garantia como seu ativo inicialmente mensurado ao valor justo ou, se já tiver vendido a garantia, desreconhecer sua obrigação de devolver a garantia; e
- (d) exceto conforme previsto na alínea (c), o cedente deve continuar a reconhecer a garantia como seu ativo e o cessionário não deve reconhecer a garantia como ativo.

#### *Desreconhecimento de passivo financeiro*

35. A entidade deve baixar o passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) de seu balanço patrimonial quando, e apenas quando, ele for extinto – ou seja, quando a obrigação especificada no contrato for liberada, dispensada, cancelada ou vencer.

36. A troca de instrumento de dívida, entre o mutuário e o credor com termos substancialmente diferentes, deve ser contabilizada como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro. De forma similar, a modificação substancial dos termos do passivo financeiro existente ou parte dele (atribuível ou não à dificuldade financeira do devedor) deve ser contabilizada como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro.

37. A diferença entre o valor contábil do passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) extinto ou transferido à outra parte e a contraprestação paga, incluindo quaisquer ativos não monetários transferidos ou passivos assumidos, deve ser reconhecida no resultado. Se a obrigação for renunciada pelo credor ou assumida por terceiro como parte de transação sem contraprestação, a entidade deve aplicar a NBC TSP 01.

38. Se a entidade recomprar parte do passivo financeiro, ela deve alocar o valor contábil anterior do passivo financeiro entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida com base nos valores justos relativos dessas partes na data da recompra. A diferença entre (a) o valor contábil alocado à parte desreconhecida e (b) a contraprestação paga, incluindo quaisquer ativos não monetários transferidos ou passivos assumidos, pela parte desreconhecida, deve ser reconhecida no resultado.

## **Classificação**

### **Classificação de ativo financeiro**

39. A menos que o item 44 seja aplicável, a entidade deve classificar ativos financeiros como mensurados subsequentemente ao custo amortizado, ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido ou ao valor justo por meio do resultado com base tanto:
- (a) no modelo de negócios da entidade para ativos financeiros; quanto
  - (b) nas características de fluxo de caixa contratual do ativo financeiro.
40. O ativo financeiro deve ser mensurado ao custo amortizado se ambas as seguintes condições forem atendidas:
- (a) for mantido dentro do modelo de negócios, cujo objetivo seja manter ativos financeiros com o fim de receber fluxos de caixa contratuais; e
  - (b) os termos contratuais do ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.
41. O ativo financeiro deve ser mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido se ambas as seguintes condições forem atendidas:
- (a) for mantido dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja atingido tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais quanto pela venda de ativos financeiros; e
  - (b) os termos contratuais do ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.
42. Para a finalidade de aplicar os itens 40(b) e 41(b):
- (a) principal é o valor justo do ativo financeiro no reconhecimento inicial; e
  - (b) juros consistem na contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo, pelo risco de crédito associado ao valor do principal em aberto durante um período de tempo específico e por outros riscos e custos básicos de empréstimo, bem como a margem de lucro.
43. O ativo financeiro deve ser mensurado ao valor justo por meio do resultado, a menos que seja mensurado ao custo amortizado, conforme o item 40, ou ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 41. Entretanto, a entidade pode efetuar a escolha irrevogável no reconhecimento inicial para investimentos específicos em instrumentos patrimoniais, que, de outro modo, seriam mensurados ao valor justo por meio do resultado, de apresentar mudanças subsequentes no valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido (ver itens 106 e 107).

### *Opção de designar ativo financeiro ao valor justo por meio do resultado*

44. Não obstante os itens de 39 a 43, a entidade pode, no reconhecimento inicial, designar de modo irrevogável o ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado se, ao fazê-lo, puder eliminar ou reduzir significativamente uma inconsistência de mensuração ou de reconhecimento (algumas vezes referida como 'descasamento contábil') que, de outro modo, poderia resultar da mensuração de ativos ou passivos ou do reconhecimento de ganhos e perdas nesses ativos e passivos em bases diferentes.

## Classificação de passivo financeiro

45. A entidade deve classificar todos os passivos financeiros como mensurados subsequentemente ao custo amortizado, exceto por:
- (a) passivos financeiros ao valor justo por meio do resultado. Esses passivos, incluindo derivativos que sejam passivos, devem ser mensurados subsequentemente ao valor justo;
  - (b) passivos financeiros que surjam quando a transferência do ativo financeiro não se qualificar para desreconhecimento ou quando a abordagem do envolvimento contínuo for aplicável. Os itens 26 e 28 se aplicam à mensuração desses passivos financeiros;
  - (c) contratos de garantia financeira. Após o reconhecimento inicial, o emitente desse contrato (exceto se o item 45(a) ou (b) for aplicável) deve mensurá-lo subsequentemente pelo maior valor entre:
    - (i) o valor do ajuste para perdas, determinado conforme os itens de 73 a 93; e
    - (ii) o valor inicialmente reconhecido (ver item 57) menos, se apropriado, o valor acumulado da amortização reconhecido, conforme as práticas da NBC TSP 02;
  - (d) compromissos de conceder empréstimo com a taxa de juros abaixo do mercado. O emitente desse compromisso (exceto se o item 45(a) for aplicável) deve mensurá-lo subsequentemente pelo maior valor entre:
    - (i) o valor do ajuste para perdas, determinado conforme os itens de 73 a 93; e
    - (ii) o valor inicialmente reconhecido (ver item 57) menos, se apropriado, o valor acumulado da amortização reconhecido conforme as práticas da NBC TSP 02; e
  - (e) a contraprestação contingente reconhecida por adquirente em combinação de negócios do setor público à qual se aplica a NBC TSP 21. Essa contraprestação contingente deve ser subsequentemente mensurada ao valor justo com as mudanças reconhecidas no resultado.

## *Opção de designar passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado*

46. A entidade pode, no reconhecimento inicial, designar de modo irrevogável o passivo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, se for permitido pelo item 51, ou quando, ao fazê-lo, isso resultar em informações mais relevantes, porque:
- (a) elimina ou reduz significativamente uma inconsistência de mensuração ou reconhecimento (algumas vezes denominada como ‘descasamento contábil’) que ocorreria em virtude da mensuração de ativos ou passivos ou do reconhecimento de seus ganhos e perdas em bases diferentes; ou
  - (b) um grupo de passivos financeiros, ou de ativos financeiros e passivos financeiros é administrado e seu desempenho é avaliado com base no valor justo, conforme estratégia documentada de gerenciamento de risco ou de investimento, e informações sobre o grupo são fornecidas internamente nessa base ao pessoal-chave da administração da entidade (como definido na NBC TSP 22 – Divulgação sobre Partes Relacionadas), como, por exemplo, a alta administração e o dirigente máximo da entidade.

## Derivativo embutido

47. Derivativo embutido é um componente de contrato híbrido que inclui também um componente principal não derivativo – com o efeito de que parte dos fluxos de caixa do instrumento combinado varia de forma similar ao derivativo individual. O derivativo embutido faz com que a totalidade ou parte dos fluxos de caixa que seria de outro modo exigido pelo contrato seja modificada conforme determinada taxa de juros, preço de instrumento financeiro, preço de *commodity*, taxa de câmbio, índice de preços ou taxas, classificação ou índice de crédito ou outra variável, desde que, no caso de variável não financeira, essa variável não seja específica a uma das partes do contrato. O derivativo que esteja vinculado ao instrumento financeiro, mas que possa ser contratualmente transferido independentemente desse instrumento, ou que possua uma contraparte diferente, não é derivativo embutido, mas instrumento financeiro separado.

### *Contratos híbridos com contratos principais de ativos financeiros*

48. Se o contrato híbrido contiver um componente principal que seja um ativo dentro do alcance desta Norma, a entidade deve aplicar as exigências dos itens de 39 a 44 ao contrato híbrido como um todo.

### *Outros contratos híbridos*

49. Se o contrato híbrido contiver um componente principal que não seja um ativo dentro do alcance desta Norma, o derivativo embutido deve ser separado do componente principal e contabilizado como derivativo, conforme esta Norma, se, e somente se:
- (a) as características e os riscos econômicos do derivativo embutido não estiverem estritamente relacionados às características e aos riscos econômicos do contrato principal;
  - (b) o instrumento separado, com os mesmos termos que o derivativo embutido, atender à definição de derivativo; e
  - (c) o contrato híbrido não for mensurado ao valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado (ou seja, o derivativo que esteja embutido em passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado não seja separado).
50. Se o derivativo embutido for separado, o contrato principal deve ser contabilizado conforme as normas apropriadas. Esta Norma não aborda se o derivativo embutido deve ser apresentado separadamente no balanço patrimonial.
51. Apesar dos itens 49 e 50, se o contrato contiver um ou mais derivativos embutidos e o componente principal não for um ativo dentro do alcance desta Norma, a entidade pode designar todo o contrato híbrido como ao valor justo por meio do resultado, salvo se:
- (a) o derivativo embutido não modificar significativamente os fluxos de caixa que, de outra forma, seriam exigidos pelo contrato; ou
  - (b) ficar claro com pouca ou nenhuma análise, quando um instrumento híbrido similar for considerado pela primeira vez, que é proibida a separação do derivativo embutido, como, por exemplo, a opção de pagamento antecipada embutida em um empréstimo que permita que o titular pré-pague o empréstimo por aproximadamente seu custo amortizado.
52. Se a entidade for obrigada por esta Norma a separar um derivativo embutido de seu contrato principal, mas for incapaz de mensurar o derivativo embutido separadamente na aquisição ou no final de período subsequente a que se referem as demonstrações contábeis, ela deve designar todo o contrato híbrido como mensurado ao valor justo por meio do resultado.
53. Se a entidade não puder mensurar de forma confiável o valor justo de derivativo embutido, com base em seus termos e condições, o valor justo do derivativo embutido é a diferença entre o valor justo do contrato híbrido e o valor justo do contrato principal. Se a entidade não puder mensurar o valor justo do derivativo embutido utilizando esse método, o item 52 é aplicável e o contrato híbrido deve ser designado como mensurado ao valor justo por meio do resultado.

### *Reclassificação*

54. Quando, e somente quando, a entidade mudar seu modelo de negócios para os ativos financeiros, ela deve reclassificar todos os ativos financeiros afetados, conforme os itens de 39 a 43.
55. A entidade não deve reclassificar qualquer passivo financeiro.

56. As seguintes mudanças nas circunstâncias não constituem reclassificações para as finalidades dos itens 54 e 55:
- (a) o item que era anteriormente instrumento de *hedge* designado e efetivo no *hedge* de fluxo de caixa ou *hedge* de investimento líquido não mais se qualifica como tal;
  - (b) o item se torna instrumento de *hedge* designado e efetivo no *hedge* de fluxo de caixa ou *hedge* de investimento líquido; e
  - (c) mudanças na mensuração, conforme os itens de 152 a 155.

## Mensuração

### Mensuração inicial

57. Exceto por contas a receber e a pagar de curto prazo dentro do alcance do item 60, no reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar o ativo financeiro ou passivo financeiro ao seu valor justo mais ou menos, nos casos em que não seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou à emissão do ativo ou passivo financeiro.
58. Contudo, se o valor justo do ativo financeiro ou passivo financeiro no reconhecimento inicial diferir do preço da transação, a entidade deve aplicar o item A117.
59. Quando a entidade utiliza a data de liquidação para contabilização do ativo que seja mensurado subsequentemente ao custo amortizado, o ativo deve ser reconhecido inicialmente ao seu valor justo na data de negociação.
60. Apesar do requisito no item 57, no reconhecimento inicial, a entidade pode mensurar contas a receber e a pagar de curto prazo pelo valor da fatura original se o efeito do desconto for imaterial.

### Mensuração subsequente de ativo financeiro

61. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar o ativo financeiro, conforme os itens de 39 a 44 pelo:
- (a) custo amortizado;
  - (b) valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido; ou
  - (c) valor justo por meio do resultado.
62. A entidade deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável nos itens de 73 a 93 a ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, conforme o item 40, e a ativos financeiros mensurados ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 41.
63. A entidade deve aplicar os requisitos da contabilização de *hedge* dos itens de 137 a 143 (e, se aplicável, os itens de 99 a 105 da NBC TSP 32 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de Hedge) para a contabilização de *hedge* de valor justo para *hedge* de carteira de risco de taxa de juros) ao ativo financeiro que seja designado como item protegido.

### Mensuração subsequente de passivo financeiro

64. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar o passivo financeiro, conforme os itens 45 e 46.
65. A entidade deve aplicar os requisitos da contabilização de *hedge* dos itens de 137 a 143 (e, se aplicável, os itens de 99 a 105 da NBC TSP 32 para a contabilização de *hedge* de valor justo para *hedge* de carteira de risco de taxa de juros) ao passivo financeiro que seja designado como item protegido.

## Considerações sobre a mensuração ao valor justo

66. Ao determinar o valor justo de ativo financeiro ou passivo financeiro para a finalidade de aplicar esta Norma, a NBC TSP 30 ou a NBC TSP 33, a entidade deve aplicar os itens de A144 a A152.
67. A melhor evidência de valor justo são preços cotados em mercado ativo. Se o mercado para o instrumento financeiro não estiver ativo, a entidade deve estabelecer o valor justo utilizando uma técnica de avaliação. O objetivo de utilizar uma técnica de avaliação é estabelecer qual teria sido o preço de transação na data de mensuração em uma troca feita em bases usuais do mercado motivada por considerações operacionais normais. Técnicas de avaliação incluem utilizar transações recentes em bases usuais de mercado entre partes conhecedoras e interessadas, se disponível, referência ao valor justo corrente de outro instrumento que seja substancialmente o mesmo, análise de fluxo de caixa descontado e modelo de precificação de opções. Se houver uma técnica de avaliação comumente usada por participantes do mercado para especificar o instrumento e essa técnica tiver demonstrado que fornece estimativas confiáveis de preços obtidos em transações de mercado reais, a entidade deve utilizar essa técnica. A técnica de avaliação escolhida faz o máximo uso de dados de mercado e baseia-se o mínimo possível em dados específicos da entidade. Ela deve incorporar todos os fatores que os participantes do mercado considerariam na determinação de preço e deve ser consistente com as metodologias econômicas aceitas para precificação de instrumentos financeiros. Periodicamente, a entidade deve calibrar a técnica de avaliação e testar a sua validade utilizando preços de quaisquer transações correntes e observáveis de mercado no mesmo instrumento (ou seja, sem modificação ou reformulação) ou com base em quaisquer dados de mercados observáveis disponíveis.
68. O valor justo de passivo financeiro com elemento à vista (por exemplo, depósito à vista) não deve ser inferior ao valor pagável à vista, descontado a partir da primeira data em que o valor a ser pago poderia ser exigido.

## Mensuração ao custo amortizado

### Ativos financeiros

#### Método de juros efetivos

69. A receita de juros deve ser calculada utilizando-se o método de juros efetivos. Isso deve ser calculado aplicando-se a taxa de juros efetiva ao valor contábil bruto do ativo financeiro, exceto por:
  - (a) ativos financeiros comprados ou originados de ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito. Para esses ativos financeiros, a entidade deve aplicar a taxa de juros efetiva ajustada ao crédito ao custo amortizado do ativo financeiro desde o reconhecimento inicial;
  - (b) ativos financeiros que não são comprados ou originados de ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito, mas que, posteriormente, se tornaram ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito. Para esses ativos financeiros, a entidade deve aplicar a taxa de juros efetiva ao custo amortizado do ativo financeiro em períodos de relatório subsequentes.
70. A entidade que, à data a que se referem as demonstrações contábeis, calcular a receita de juros aplicando o método de juros efetivos ao custo amortizado de ativo financeiro, conforme o item 69(b), deve calcular, em períodos subsequentes, a receita de juros aplicando a taxa de juros efetiva ao valor contábil bruto se o risco de crédito do instrumento financeiro melhorar de modo que o ativo financeiro não apresente mais problemas de recuperação de crédito e a melhoria possa estar objetivamente relacionada a evento que ocorre depois que

os requisitos do item 69(b) foram aplicados (tais como melhora na classificação de crédito do mutuário).

#### Modificação de fluxo de caixa contratual

71. Quando os fluxos de caixa contratuais do ativo financeiro são renegociados ou de outro modo modificados e a renegociação ou modificação não resulta no desreconhecimento desse ativo financeiro, conforme esta Norma, a entidade deve recalcular o valor contábil bruto do ativo financeiro e reconhecer no resultado o ganho ou a perda decorrente da modificação. O valor contábil bruto do ativo financeiro deve ser recalculado como o valor presente dos fluxos de caixa contratuais renegociados ou modificados que são descontados pela taxa de juros efetiva original do ativo financeiro (ou taxa de juros efetiva ajustada ao crédito para ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito) ou, quando aplicável, pela taxa de juros efetiva revisada, calculada conforme o item 139. Quaisquer custos ou taxas incorridos ajustam o valor contábil do ativo financeiro modificado e devem ser amortizados ao longo do prazo restante do ativo financeiro modificado.

#### Baixa

72. A entidade deve reduzir diretamente o valor contábil bruto do ativo financeiro quando a entidade não tiver expectativas razoáveis de recuperar o ativo financeiro em sua totalidade ou parte dele. A baixa constitui evento de desreconhecimento dos registros contábeis.

#### Redução ao valor recuperável

##### *Reconhecimento de perda de crédito esperada*

###### Abordagem geral

73. A entidade deve reconhecer o ajuste para perdas de crédito esperadas em ativo financeiro mensurado, conforme o item 40 ou 41, em recebível de arrendamento ou em compromisso de empréstimo e em contrato de garantia financeira aos quais se aplicam os requisitos de redução ao valor recuperável, conforme os itens 2(g), 45(c) ou 45(d).
74. A entidade deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável para o reconhecimento e a mensuração de um ajuste para perdas de ativos financeiros que são mensurados ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 41. Entretanto, o ajuste para perdas deve ser reconhecido diretamente no patrimônio líquido e não deve reduzir o valor contábil do ativo financeiro no balanço patrimonial.
75. Sujeita aos itens de 85 a 88, à data que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deve mensurar o ajuste para perdas de instrumento financeiro ao valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas se o risco de crédito desse instrumento financeiro tiver aumentado significativamente desde seu reconhecimento inicial.
76. O objetivo dos requisitos de redução ao valor recuperável é reconhecer perdas de crédito esperadas para todos os instrumentos financeiros para os quais houve aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial — avaliado de forma individual ou coletiva —, considerando todas as informações razoáveis e sustentáveis, incluindo informações prospectivas.
77. Sujeita aos itens de 85 a 88, se, à data a que se referem as demonstrações contábeis, o risco de crédito de um instrumento financeiro não tiver aumentado significativamente desde seu reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar o ajuste para perdas para esse instrumento financeiro ao valor equivalente às perdas de crédito esperadas para 12 meses.

78. Para compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira, a data em que a entidade se torna parte do compromisso irrevogável deve ser considerada como sendo a data de reconhecimento inicial para fins de aplicação dos requisitos de redução ao valor recuperável.
79. Se a entidade tiver mensurado o ajuste para perdas para instrumento financeiro ao valor equivalente às perdas de crédito esperadas na data a que se referem as demonstrações contábeis anteriores, mas determinar, na data a que se referem as demonstrações contábeis atuais, que o item 75 não é mais atendido, a entidade deve mensurar o ajuste para perdas ao valor equivalente às perdas de crédito esperadas para 12 meses na data a que se referem as demonstrações contábeis atuais.
80. A entidade deve reconhecer no resultado, como ganho ou perda por redução ao valor recuperável, o valor das perdas de crédito esperadas (ou reversão) requerido para revisar o ajuste para perdas na data a que se referem as demonstrações contábeis, ao valor que deve ser reconhecido, conforme esta Norma.

#### Determinação de aumentos significativos no risco de crédito

81. Na data a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deve avaliar se o risco de crédito do instrumento financeiro aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial. Ao fazer essa avaliação, a entidade deve utilizar a mudança no risco de inadimplência que ocorre ao longo da vida esperada do instrumento financeiro, e não a mudança no valor de perdas de crédito esperadas. Para fazer essa avaliação, a entidade deve comparar o risco de inadimplência que ocorre no instrumento financeiro na data a que se referem as demonstrações contábeis, com o risco de inadimplência que ocorre no instrumento financeiro na data de reconhecimento inicial, e deve considerar informações razoáveis e sustentáveis, disponíveis sem custo ou esforço excessivos, que sejam indicativo de aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial.
82. A entidade pode presumir que o risco de crédito do instrumento financeiro não aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial se for determinado que o instrumento financeiro possui baixo risco de crédito na data a que se referem as demonstrações contábeis.
83. Se informações prospectivas razoáveis e sustentáveis estiverem disponíveis sem custo ou esforço excessivos, a entidade não pode se basear exclusivamente em informações sobre pagamentos vencidos ao determinar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial. Entretanto, quando as informações que são mais prospectivas do que sobre pagamentos vencidos (de forma individual ou coletiva) não estiverem disponíveis sem custo ou esforço excessivos, a entidade pode utilizar informações sobre pagamentos vencidos para determinar se houve aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial. Independentemente da forma como a entidade avalia aumentos significativos no risco de crédito, existe uma premissa refutável de que o risco de crédito do ativo financeiro aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial quando os pagamentos contratuais estiverem vencidos há mais de 30 dias. A entidade pode refutar essa premissa se tiver informações razoáveis e sustentáveis disponíveis sem custo ou esforço excessivos, que demonstrem que o risco de crédito não aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial, mesmo se os pagamentos contratuais estiverem vencidos há mais de 30 dias. Quando a entidade determina que houve aumentos significativos no risco de crédito antes que os pagamentos contratuais estejam vencidos há mais de 30 dias, a premissa refutável não se aplica.

#### Ativo financeiro modificado

84. Se os fluxos de caixa contratuais do ativo financeiro foram negociados ou modificados e o ativo financeiro não foi desreconhecido, a entidade deve avaliar se houve aumento

significativo no risco de crédito do instrumento financeiro, conforme o item 75, comparando-se:

- (a) o risco de inadimplência que ocorre à data a que se referem as demonstrações contábeis (com base nos termos contratuais modificados); e
- (b) o risco de inadimplência que ocorre no reconhecimento inicial (com base nos termos contratuais originais e não modificados).

#### **Ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito**

- 85. Não obstante os itens 75 e 77, na data a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade somente deve reconhecer as mudanças cumulativas nas perdas de crédito esperadas desde o reconhecimento inicial como um ajuste para perdas para ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito.
- 86. Em cada data a que se referirem as demonstrações contábeis, a entidade deve reconhecer no resultado o valor da mudança nas perdas de crédito esperadas como ganho ou perda na redução ao valor recuperável. A entidade deve reconhecer mudanças favoráveis nas perdas de crédito esperadas como ganho na redução ao valor recuperável, mesmo se as perdas de crédito esperadas forem inferiores ao valor das perdas de crédito esperadas incluídas nos fluxos de caixa estimados quando do reconhecimento inicial.

#### *Abordagem simplificada para recebíveis*

- 87. Não obstante os itens 75 e 77, a entidade deve sempre mensurar o ajuste para perdas pelo valor equivalente às perdas de crédito esperadas para:
  - (a) recebíveis que resultam de transações com contraprestação que estão dentro do alcance da NBC TSP 02 e de transações sem contraprestação dentro do alcance da NBC TSP 01; e
  - (b) recebíveis de arrendamento, se a entidade escolhe como sua política contábil irá mensurar o ajuste para perdas pelo valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas. Essa política contábil deve ser aplicada a todos os recebíveis de arrendamento, mas pode ser aplicada separadamente a recebíveis de arrendamento operacional e financeiro.
- 88. A entidade pode escolher sua política contábil para contas a receber de clientes e recebíveis de arrendamento independentemente uma da outra.
- 89. Os requisitos para ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito (ver itens 9, 85 e 86) não se aplicam a recebíveis de curto prazo.

#### *Mensuração de perda de crédito esperada*

- 90. A entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas de um instrumento financeiro de modo a refletir:
  - (a) o valor não viesado e ponderado pela probabilidade, que seja determinado ao avaliar um intervalo de resultados possíveis;
  - (b) o valor do dinheiro no tempo; e
  - (c) informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, na data a que se referem as demonstrações contábeis, sobre eventos passados, condições atuais e previsões de condições econômicas futuras.
- 91. Ao mensurar as perdas de crédito esperadas, a entidade não precisa, necessariamente, identificar cada cenário possível. Entretanto, ao refletir a possibilidade de ocorrência dessa perda, deve considerar o risco ou a probabilidade da perda de crédito, mesmo se a possibilidade de ocorrência for muito baixa.

92. O período máximo a ser considerado quando da mensuração das perdas de crédito esperadas é o período contratual máximo (incluindo as opções de prorrogação) sobre o qual a entidade está exposta ao risco de crédito e não um período mais longo, mesmo se esse período mais longo estiver consistente com a prática comercial.
93. Entretanto, alguns instrumentos financeiros incluem tanto um empréstimo quanto um componente de compromisso não utilizado, e a capacidade contratual da entidade de exigir restituição e cancelar o compromisso não utilizado não limita a exposição da entidade a perdas de crédito para o prazo contratual de denúncia. Para esses instrumentos financeiros, e somente esses, a entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas ao longo do período durante o qual a entidade estiver exposta a risco de crédito e as perdas de crédito esperadas não forem mitigadas por ações de gerenciamento de risco de crédito, mesmo se esse período se estender além do período contratual máximo.

#### Reclassificação de ativo financeiro

94. Se a entidade reclassificar ativos financeiros, conforme o item 54, ela deve aplicar a reclassificação prospectivamente a partir da data da reclassificação. A entidade não deve reapresentar nenhum ganho, perda (incluindo ganho ou perda por redução ao valor recuperável) ou juros reconhecidos anteriormente. Os itens de 95 a 100 estabelecem os requisitos.
95. Se a entidade reclassificar o ativo financeiro da categoria de mensurado ao custo amortizado para a categoria de mensurado ao valor justo por meio do resultado, seu valor justo deve ser mensurado à data da reclassificação. Qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e o valor justo deve ser reconhecido no resultado.
96. Se a entidade reclassificar o ativo financeiro da categoria de mensurado ao valor justo por meio do resultado para a categoria de mensurado ao custo amortizado, seu valor justo na data da reclassificação torna-se seu novo valor contábil bruto.
97. Se a entidade reclassificar o ativo financeiro da categoria de mensurado ao custo amortizado para a categoria de mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, seu valor justo deve ser mensurado à data da reclassificação. Qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e o valor justo deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido. A taxa de juros efetiva e a mensuração de perdas de crédito esperadas não devem ser ajustadas como resultado da reclassificação.
98. Se a entidade reclassificar o ativo financeiro da categoria de mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido para a categoria de mensurado ao custo amortizado, o ativo financeiro deve ser reclassificado ao seu valor justo à data da reclassificação. Entretanto, o ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecida diretamente no patrimônio líquido deve ser transferida e ajustada contra o valor justo do ativo financeiro na data da reclassificação. Como resultado, o ativo financeiro deve ser mensurado na data da reclassificação como se tivesse sempre sido mensurado ao custo amortizado. Este ajuste afeta o patrimônio líquido, mas não afeta o resultado e, portanto, não é ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis). A taxa de juros efetiva e a mensuração de perdas de crédito esperadas não devem ser ajustadas como resultado da reclassificação.
99. Se a entidade reclassificar o ativo financeiro da categoria de mensurado ao valor justo por meio do resultado para a categoria de mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, o ativo financeiro continua a ser mensurado ao valor justo.

100. Se a entidade reclassificar o ativo financeiro da categoria de mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido para a categoria de mensurado ao valor justo por meio do resultado, o ativo financeiro continua a ser mensurado ao valor justo. O ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecida diretamente no patrimônio líquido deve ser reclassificada para o resultado como ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11) na data dessa reclassificação.

#### Ganhos e perdas

101. O ganho ou a perda em ativo ou passivo financeiro que é mensurado ao valor justo deve ser reconhecida no resultado, exceto se:
- (a) for parte de relação de *hedge* (ver itens de 137 a 143 e, se aplicável, itens de 99 a 105 da NBC TSP 32 para a contabilização de *hedge* de valor justo para *hedge* de carteira de risco de taxa de juros);
  - (b) for investimento em instrumento patrimonial e a entidade tiver escolhido apresentar ganhos e perdas nesse investimento diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 106;
  - (c) for passivo financeiro designado como mensurado ao valor justo por meio do resultado e a entidade é requerida a apresentar os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 108; ou
  - (d) for ativo financeiro mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 41, e a entidade for obrigada a reconhecer algumas mudanças no valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 111.
102. Dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos no resultado somente quando:
- (a) o direito da entidade de receber pagamento do dividendo for estabelecido;
  - (b) é provável que os benefícios econômicos associados ao dividendo fluirão para a entidade; e
  - (c) o valor do dividendo puder ser mensurado de forma confiável.
103. O ganho ou a perda em ativo financeiro que seja mensurada ao custo amortizado e que não seja parte da relação de *hedge* (ver itens de 137 a 143 e, se aplicável, itens de 99 a 105 da NBC TSP 32 para a contabilização de *hedge* de valor justo para *hedge* de carteira de risco de taxa de juros) deve ser reconhecida no resultado quando o ativo financeiro for desreconhecido, reclassificado, conforme o item 95, por meio do processo de amortização ou para reconhecer ganhos ou perdas por redução ao valor recuperável. A entidade deve aplicar os itens 95 e 97 se reclassificar ativos financeiros da categoria de mensurado ao custo amortizado. O ganho ou a perda em ativo financeiro que seja mensurada ao custo amortizado e que não seja parte da relação de *hedge* (ver itens de 137 a 143 e, se aplicável, itens de 99 a 105 da NBC TSP 32 para a contabilização de *hedge* de valor justo para *hedge* de carteira de risco de taxa de juros) deve ser reconhecida no resultado quando o passivo financeiro for desreconhecido e por meio do processo de amortização.
104. O ganho ou a perda em ativos ou passivos financeiros que forem itens protegidos deve ser reconhecido, conforme os itens de 137 a 143 e, se aplicável, itens de 99 a 105 da NBC TSP 32 para a contabilização de *hedge* de valor justo para *hedge* de carteira de risco de taxa de juros.
105. Se a entidade reconhecer ativos financeiros utilizando a data de liquidação para contabilização, qualquer mudança no valor justo do ativo a ser recebido durante o período entre a data de negociação e a data de liquidação não deve ser reconhecida para ativos mensurados ao custo amortizado. Para ativos mensurados ao valor justo, entretanto, a mudança no valor justo deve ser reconhecida no resultado ou diretamente no patrimônio líquido, conforme apropriado, conforme o item 101. A data de negociação deve ser considerada a data de reconhecimento inicial para o propósito de aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável.

### *Investimento em instrumento patrimonial*

106. No reconhecimento inicial, a entidade pode efetuar uma escolha irrevogável de apresentar, diretamente no patrimônio líquido, mudanças subsequentes no valor justo de investimento em instrumento patrimonial dentro do alcance desta Norma que não seja mantido para negociação nem seja uma contraprestação contingente reconhecida por adquirente em combinação de negócios do setor público.
107. Se a entidade efetuar a escolha do item 106, ela deve reconhecer, no resultado, dividendos ou distribuições similares desse investimento, conforme o item 102.

### *Passivo designado como mensurado ao valor justo por meio do resultado*

108. A entidade deve apresentar o ganho ou a perda em passivo financeiro designado como mensurado ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 46 ou o item 51, conforme abaixo:
  - (a) o valor da mudança no valor justo do passivo financeiro que é atribuível a mudanças no risco de crédito desse passivo deve ser apresentado diretamente no patrimônio líquido; e
  - (b) o valor remanescente da mudança no valor justo do passivo deve ser apresentado no resultado, salvo se o tratamento dos efeitos de mudanças no risco de crédito do passivo descrito na alínea (a) criar ou aumentar o descasamento contábil no resultado (sendo que nesse caso, se aplica o item 109).
109. Se os requisitos do item 108 criarem ou aumentarem o descasamento contábil no resultado, a entidade deve apresentar todos os ganhos ou perdas nesse passivo (incluindo os efeitos das mudanças no risco de crédito desse passivo) no resultado.
110. Apesar dos requisitos dos itens 108 e 109, a entidade deve apresentar no resultado todos os ganhos e as perdas em compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira que sejam designados como ao valor justo por meio do resultado.

### *Ativo mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido*

111. O ganho ou a perda em ativo financeiro, mensurado ao valor justo, conforme o item 41, deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido, exceto por ganhos ou perdas por redução ao valor recuperável (ver itens de 73 a 93) e ganhos e perdas de câmbio, até que o ativo financeiro seja desreconhecido ou reclassificado. Quando o ativo financeiro é desreconhecido, o ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecida diretamente no patrimônio líquido deve ser reclassificada do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver itens de 125A a 125C da NBC TSP 11). Se o ativo financeiro é reclassificado da categoria de mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, a entidade deve contabilizar o ganho ou a perda acumulada diretamente no patrimônio líquido, conforme os itens 98 e 100. Os juros calculados utilizando o método de juros efetivos devem ser reconhecidos no resultado.
112. Conforme descrito no item 111, se o ativo financeiro é mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 41, os valores reconhecidos no resultado devem ser os mesmos que os valores que teriam sido reconhecidos no resultado, caso o ativo financeiro tivesse sido mensurado ao custo amortizado.

### *Contabilização de hedge*

#### *Objetivo e alcance da contabilização de hedge*

113. O objetivo da contabilização de *hedge* é representar, nas demonstrações contábeis, o efeito na entidade das atividades de gerenciamento de risco que utilizam instrumentos financeiros para gerenciar exposições resultantes de riscos específicos que poderiam afetar o resultado (ou o patrimônio líquido, no caso de investimentos em instrumento patrimonial para os quais a entidade escolheu apresentar mudanças no valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 106). Essa abordagem destina-se a transmitir o contexto de instrumentos de *hedge* para os quais se aplica a contabilização de *hedge* de modo a permitir a compreensão de seus fins e efeitos.
114. A entidade pode escolher designar a relação de *hedge* entre instrumento de *hedge* e item protegido de acordo com os itens de 116 a 128. Para relações de *hedge* que atenderem aos critérios de qualificação, a entidade deve contabilizar o ganho ou a perda no instrumento de *hedge* e o item protegido de acordo com os itens de 130 a 143. Quando o item protegido é um grupo de itens, a entidade deve cumprir os requisitos adicionais dos itens de 146 a 151.
115. Para *hedge* de valor justo da exposição à taxa de juros da carteira de ativos ou passivos financeiros (e somente para tal *hedge*), a entidade pode aplicar os requisitos de contabilização de *hedge* da NBC TSP 32 em vez daqueles nesta Norma. Nesse caso, a entidade também deve aplicar os requisitos específicos para a contabilização de *hedge* de valor justo para *hedge* de carteira de risco de taxa de juros e designar uma parte que seja um valor monetário como o item protegido (ver itens 91 e 100 da NBC TSP 32).

#### *Instrumento de hedge*

#### *Instrumento que se qualifica*

116. O derivativo mensurado ao valor justo por meio do resultado pode ser designado como instrumento de *hedge*, com exceção de algumas opções lançadas.
117. O ativo ou o passivo financeiro não derivativo mensurado ao valor justo por meio do resultado pode ser designado como instrumento de *hedge*, salvo se for passivo financeiro designado como ao valor justo por meio do resultado para o qual o valor de sua mudança no valor justo atribuível a mudanças no risco de crédito desse passivo seja apresentado diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 108. Para um *hedge* de risco de moeda estrangeira, o componente de risco de moeda estrangeira do ativo ou do passivo financeiro não derivativo pode ser designado como instrumento de *hedge*, desde que não seja investimento em instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar mudanças no valor justo diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 106.
118. Para fins de contabilização de *hedge*, apenas contratos com uma parte externa à entidade que reporta (ou seja, externa à entidade econômica ou entidade individual sobre a qual estejam sendo fornecidas informações) podem ser designados como instrumentos de *hedge*.

#### *Designação de instrumento de hedge*

119. O instrumento que se qualifica deve ser designado em sua totalidade como instrumento de *hedge*. As únicas exceções permitidas são:
  - (a) a separação do valor intrínseco e do valor do contrato de opção no tempo e a designação como instrumento de *hedge* apenas da mudança no valor intrínseco da opção e não a mudança em seu valor no tempo (ver item 144);
  - (b) separar o elemento a termo e o elemento à vista do contrato a termo e designar como instrumento de *hedge* somente a mudança no valor do elemento à vista do contrato a termo e não o elemento a termo; de forma similar, o *spread* com base em moeda estrangeira pode ser separado e excluído da designação de instrumento financeiro como instrumento de *hedge* (ver item 145); e

- (c) uma proporção de todo o instrumento de *hedge*, como, por exemplo, 50% do valor nominal, pode ser designada como instrumento de *hedge* na relação de *hedge*. Entretanto, o instrumento de *hedge* pode não ser designado para uma parte de sua mudança no valor justo que resulta apenas de uma parte do período de tempo durante o qual o instrumento de *hedge* permanece pendente.
120. A entidade pode visualizar em combinação, e designar conjuntamente como o instrumento de *hedge*, qualquer combinação dos seguintes itens (incluindo aquelas circunstâncias em que o risco ou riscos decorrentes de alguns instrumentos de *hedge* compensam aqueles decorrentes de outros):  
(a) derivativos ou uma proporção deles; e  
(b) não derivativos ou uma proporção deles.
121. Contudo, o instrumento derivativo que combinar uma opção lançada e uma opção comprada (por exemplo, colar de taxa de juros – ou seja, um piso e um teto) não se qualifica como instrumento de *hedge* se for, de fato, uma opção lançada líquida na data de designação (salvo se qualificado de acordo com o item A247). De forma similar, dois ou mais instrumentos (ou proporções deles) podem ser conjuntamente designados como instrumento de *hedge* somente se, em combinação, eles não forem, de fato, uma opção lançada líquida na designação (salvo se qualificado de acordo com o item A247).

**Item protegido**

*Item que se qualifica*

122. Item protegido pode ser ativo ou passivo reconhecido, compromisso firme não reconhecido, transação prevista ou investimento líquido em operação no exterior. O item protegido pode ser:  
(a) um único item; ou  
(b) um grupo de itens (sujeito aos itens de 146 a 151).  
O item protegido também pode ser um componente desse item ou grupo de itens.
123. O item protegido deve ser mensurável de forma confiável.
124. Se o item protegido for uma transação prevista (ou um componente dela), essa transação deve ser altamente provável.
125. A exposição agregada que seja uma combinação de uma exposição, que poderia qualificar-se como item protegido, conforme o item 122, e um derivativo, pode ser designada como item protegido. Isso inclui uma transação futura de exposição agregada (ou seja, transações futuras não comprometidas, mas previstas, que resultariam em uma exposição e um derivativo) se essa exposição agregada for altamente provável e, uma vez que tenha ocorrido e, portanto, não seja mais prevista, seja elegível como item protegido.
126. Para fins de contabilização de *hedge*, apenas ativos, passivos, compromissos firmes ou transações previstas altamente prováveis com uma parte externa à entidade que reporta podem ser designados como itens protegidos. A contabilização de *hedge* pode ser aplicada a transações entre entidades na mesma entidade econômica somente nas demonstrações contábeis individuais ou separadas dessas entidades e não nas demonstrações contábeis consolidadas da entidade econômica, exceto:  
(a) as demonstrações contábeis consolidadas da entidade de investimento, conforme definido na NBC TSP 17, em que transações entre a entidade de investimentos e suas controladas mensuradas ao valor justo por meio do resultado não devem ser eliminadas nas demonstrações contábeis consolidadas; ou  
(b) as demonstrações contábeis consolidadas da entidade controladora de entidade de investimento, conforme definido na NBC TSP 17, que não seja a entidade de investimentos em si, em que transações entre a entidade de investimentos controlada e

os investimentos de uma controlada mensurados ao valor justo por meio do resultado não devem ser eliminados nas demonstrações contábeis consolidadas.

127. Contudo, como exceção ao item 126, o risco de moeda estrangeira de item monetário dentro de entidade econômica (por exemplo, conta a pagar/receber entre duas entidades controladas) pode se qualificar como item protegido nas demonstrações contábeis consolidadas, se resultar em uma exposição a ganhos ou perdas de taxa de câmbio que não forem totalmente eliminadas na consolidação conforme a NBC TSP 24 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Segundo a NBC TSP 24, os ganhos e as perdas de taxa de câmbio em itens monetários dentro da entidade econômica não são totalmente eliminados na consolidação, quando o item monetário é transacionado entre duas entidades dentro da entidade econômica que possuem diferentes moedas funcionais. Além disso, o risco de moeda estrangeira de transação altamente provável prevista dentro da entidade econômica pode se qualificar como item protegido nas demonstrações contábeis consolidadas, desde que a transação seja denominada em moeda que não seja a moeda funcional da entidade que realiza essa transação e o risco de moeda estrangeira afete o resultado consolidado.

#### *Designação de item protegido*

128. A entidade pode designar um item em sua totalidade ou um componente de item como item protegido na relação de *hedge*. O item inteiro compreende todas as mudanças nos fluxos de caixa ou no valor justo do item. O componente compreende menos do que a mudança de valor justo total ou variação de fluxo de caixa do item. Nesse caso, a entidade pode designar apenas os seguintes tipos de componentes (incluindo combinações) como itens protegidos:
- (a) somente mudanças nos fluxos de caixa ou no valor justo de item atribuível a risco ou riscos específicos (componente de risco), desde que, com base na avaliação dentro do contexto da estrutura de mercado específico, o componente de risco seja separadamente identificável e mensurável confiavelmente. Componentes de risco incluem uma designação de apenas mudanças nos fluxos de caixa ou no valor justo do item protegido acima ou abaixo de determinado preço ou outra variável (risco unilateral);
  - (b) um ou mais fluxos de caixa contratuais selecionados; e
  - (c) componentes de valor nominal, ou seja, uma parte específica do valor do item.

#### *Critérios de qualificação para contabilização de hedge*

129. A relação de *hedge* qualifica-se para contabilização de *hedge* somente se todos os seguintes critérios forem atendidos:
- (a) a relação de *hedge* consiste somente de instrumentos de *hedge* elegíveis e itens protegidos elegíveis;
  - (b) no início da relação de *hedge*, houver designação e documentação formal da relação de *hedge* e o objetivo e a estratégia de gerenciamento de risco da entidade para assumir o *hedge*. Essa documentação deve incluir identificação do instrumento de *hedge*, do item protegido, da natureza do risco que está sendo protegido e de como a entidade deve avaliar se a relação de *hedge* atende aos requisitos de efetividade de *hedge* (incluindo sua análise das fontes de inefetividade de *hedge* e como determinar o índice de *hedge*); e
  - (c) a relação de *hedge* atende a todos os seguintes requisitos de efetividade de *hedge*:
    - (i) existe relação econômica entre o item protegido e o instrumento de *hedge*;
    - (ii) o efeito de risco de crédito não influencia as mudanças no valor que resultam dessa relação econômica; e
    - (iii) o índice da relação de *hedge* é o mesmo que aquele resultante da quantidade do item protegido que a entidade efetivamente protege e a quantidade do instrumento de *hedge* que a entidade efetivamente utiliza para proteger essa quantidade de item. Contudo, essa designação não deve refletir um desequilíbrio entre as ponderações do item protegido e o instrumento de *hedge* que criariam inefetividade

de *hedge* (independentemente de ser reconhecida ou não) que resultaria em resultado contábil inconsistente com a finalidade da contabilização de *hedge*.

#### Contabilização para relação de *hedge* que se qualifica

130. A entidade aplica a contabilização de *hedge* a relações de *hedge* que atendem aos critérios de qualificação do item 129 (que inclui a decisão da entidade de designar a relação de *hedge*).
131. Existem três tipos de relações de *hedge*:
  - (a) *hedge* de valor justo: *hedge* da exposição a mudanças no valor justo de ativo ou passivo reconhecido ou de compromisso firme não reconhecido, ou componente de quaisquer desses itens, que seja atribuível a risco específico e que possa afetar o resultado;
  - (b) *hedge* de fluxo de caixa: *hedge* da exposição à variação nos fluxos de caixa que seja atribuível a risco específico associado à totalidade do ativo ou passivo reconhecido, ou a componente dele (como, por exemplo, a totalidade ou parte dos pagamentos de juros futuros sobre dívida de taxa variável) ou transação prevista altamente provável e que possa afetar o resultado; e
  - (c) *hedge* de investimento líquido em operação no exterior, conforme definido na NBC TSP 24.
132. Se o item protegido for instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar mudanças no valor justo diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 106, a exposição protegida referida no item 131(a) deve ser de forma que afete diretamente o patrimônio líquido. Nesse caso, e somente nesse caso, a inefetividade de *hedge* reconhecida deve ser apresentada diretamente no patrimônio líquido.
133. *Hedge* de risco de moeda estrangeira de compromisso firme pode ser contabilizado como *hedge* de valor justo ou como *hedge* de fluxo de caixa.
134. Se a relação de *hedge* deixar de atender ao requisito de efetividade de *hedge* referente ao índice de *hedge* (ver item 129(c)(iii)), mas o objetivo de gerenciamento de risco para essa relação de *hedge* designada permanecer o mesmo, a entidade deve ajustar o índice da relação de *hedge* de forma que ele atenda aos critérios de qualificação novamente (isso é referido nesta Norma como “reequilíbrio”).
135. A entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilização de *hedge* somente quando a relação de *hedge* (ou parte da relação de *hedge*) deixar de atender aos critérios de qualificação (após levar em consideração qualquer reequilíbrio da relação de *hedge*, se aplicável). Isso inclui exemplos de quando o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido, rescindido ou exercido. Para esse fim, a substituição ou rolagem de instrumento de *hedge* em outro instrumento de *hedge* não é expiração ou rescisão se essa substituição ou rolagem fizer parte do objetivo de gerenciamento de risco documentado da entidade, ou for consistente com esse objetivo. Adicionalmente, para esse fim não existe expiração ou rescisão do instrumento de *hedge* se:
  - (a) como consequência de leis ou regulamentos ou da introdução de leis ou regulamentos, as partes do instrumento de *hedge* concordam que uma ou mais contrapartes substituam sua contrapartida original para se tornar a nova contraparte de cada uma das partes. Para esse fim, uma contraparte de compensação é uma contraparte central (algumas vezes denominada “organização de compensação” ou “agência de compensação”) ou a entidade ou entidades, por exemplo, membro de compensação de organização de compensação ou cliente de membro de compensação de organização de compensação, que estão atuando como contraparte para efetuar compensação pela contraparte central. Contudo, quando as partes do instrumento de *hedge* substituem suas contrapartes originais por contrapartes diferentes, o requisito deste subitem

somente é atendido se cada uma dessas partes efetuar compensação com a mesma contraparte central; ou

- (b) outras mudanças, se houver, ao instrumento de *hedge* estão limitadas àquelas que são necessárias para efetuar essa substituição da contraparte. Essas mudanças estão limitadas àquelas que são consistentes com os termos que seriam esperados se o instrumento de *hedge* fosse originalmente compensado com a contraparte de compensação. Essas mudanças incluem mudanças nos requisitos de garantia, direitos de compensar saldos a receber e a pagar e encargos cobrados.

Descontinuar a contabilização de *hedge* pode afetar a relação de *hedge* em sua totalidade ou somente parte dela (sendo que, nesse caso, a contabilização de *hedge* continua durante o restante da relação de *hedge*).

136. A entidade deve aplicar:

- (a) o item 139 quando descontinuar a contabilização de *hedge* para *hedge* de valor justo por qual o item protegido é (ou é componente de) instrumento financeiro mensurado ao custo amortizado; e
- (b) o item 141 quando descontinuar a contabilização de *hedge* para *hedges* de fluxo de caixa.

*Hedge de valor justo*

137. Enquanto *hedge* de valor justo atender aos critérios de qualificação do item 129, a relação de *hedge* deve ser contabilizada da seguinte forma:

- (a) o ganho ou a perda no instrumento de *hedge* deve ser reconhecido no resultado (ou diretamente no patrimônio líquido, se o instrumento de *hedge* protege instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar mudanças no valor justo diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 106); e
- (b) o ganho ou a perda no item protegido deve ajustar o valor contábil do item protegido (se aplicável) e deve ser reconhecido no resultado. Se o item protegido for ativo financeiro (ou componente dele) mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 41, o ganho ou a perda no item protegido deve ser reconhecido no resultado. Contudo, se o item protegido for instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar mudanças no valor justo diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 106, esses valores devem permanecer no patrimônio líquido. Quando o item protegido for compromisso firme não reconhecido (ou componente dele), a mudança acumulada no valor justo do item protegido subsequente à sua designação deve ser reconhecida como ativo ou passivo com o ganho ou a perda correspondente reconhecida no resultado.

138. Quando o item protegido em *hedge* de valor justo é compromisso firme (ou componente dele) para adquirir um ativo ou assumir um passivo, o valor contábil inicial do ativo ou passivo que resulte do atendimento pela entidade do compromisso firme deve ser ajustado para incluir a mudança acumulada no valor justo do item protegido que foi reconhecido no balanço patrimonial.

139. Qualquer ajuste decorrente do item 137(b) deve ser amortizado no resultado se o item protegido for instrumento financeiro (ou componente dele) mensurado ao custo amortizado. A amortização pode ter início assim que houver um ajuste e deve começar o mais tardar quando o item protegido deixar de ser ajustado para ganhos e perdas de *hedge*. A amortização deve ser baseada na taxa de juros efetiva recalculada na data em que começar essa amortização. No caso de ativo financeiro (ou componente dele) que seja item protegido e que seja mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 41, deve ser aplicada a amortização da mesma forma, mas ao valor que representa o ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecido, conforme o item 137(b), em vez de ajustar o valor contábil.

*Hedge de fluxo de caixa*

140. Enquanto *hedge* de fluxo de caixa atender aos critérios de qualificação do item 129, a relação de *hedge* deve ser contabilizada da seguinte forma:
- (a) o componente separado do patrimônio líquido associado ao item protegido (reserva de *hedge* de fluxo de caixa) deve ser ajustado ao menor valor entre (em valores absolutos):
    - (i) o ganho ou a perda acumulada sobre o instrumento de *hedge* desde o início do *hedge*; e
    - (ii) a mudança acumulada no valor justo (valor presente) do item protegido (ou seja, o valor presente da mudança acumulada nos fluxos de caixa futuros esperados protegidos) desde o início do *hedge*;
  - (b) a parcela do ganho ou da perda no instrumento de *hedge* que for determinada como *hedge* efetivo (ou seja, a parcela que é compensada pela mudança na reserva de *hedge* de fluxo de caixa calculada, conforme a alínea (a)) deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido;
  - (c) qualquer ganho ou perda remanescente no instrumento de *hedge* (ou qualquer ganho ou perda requerida para equilibrar a mudança na reserva de *hedge* de fluxo de caixa calculada, conforme a alínea (a)), é uma inefetividade de *hedge* que deve ser reconhecida no resultado; e
  - (d) o valor que tem sido acumulado na reserva de *hedge* de fluxo de caixa, conforme a alínea (a) deve ser contabilizado conforme segue:
    - (i) se a transação prevista protegida resultar subsequentemente no reconhecimento de ativo ou passivo não financeiro, ou a transação prevista protegida para ativo ou passivo não financeiro tornar-se compromisso firme para o qual a contabilização de *hedge* do valor justo deve ser aplicada, a entidade deve transferir esse valor da reserva de *hedge* de fluxo de caixa e o incluir diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil do ativo ou do passivo. Isso não é ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11) e, portanto, não afeta o patrimônio líquido;
    - (ii) para *hedge* de fluxo de caixa que não sejam aquelas cobertas pelo inciso (i), esse valor deve ser reclassificado da reserva de *hedge* de fluxo de caixa para o resultado como ajuste de reclassificação (ver itens de 125A a 125C da NBC TSP 11) no mesmo período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa futuros esperados protegidos afetam o resultado (por exemplo, nos períodos em que a despesa ou a receita de juros deve ser reconhecida ou quando ocorre a venda prevista); e
    - (iii) contudo, se esse valor for uma perda e a entidade espera que a totalidade ou qualquer parcela dessa perda não será recuperada em um ou mais períodos futuros, ela imediatamente deve reclassificar o valor que não se espera que seja recuperado no resultado, como ajuste de reclassificação (ver itens de 125A a 125C da NBC TSP 11).

141. Quando a entidade descontinuar a contabilização de *hedge* para *hedge* de fluxo de caixa (ver itens 135 e 136(b)), ela deve contabilizar o valor que tem sido acumulado na reserva de *hedge* de fluxo de caixa, conforme o item 140(a), de acordo com o descrito abaixo:
- (a) se ainda se espera que ocorram os fluxos de caixa futuros protegidos, esse valor deve permanecer na reserva de *hedge* de fluxo de caixa até que ocorram os fluxos de caixa futuros ou até que se aplique o item 140(d)(iii). Quando ocorrerem fluxos de caixa futuros, aplica-se o item 140(d); e
  - (b) se não se espera mais que ocorram fluxos de caixa futuros protegidos, esse valor deve ser imediatamente reclassificado da reserva de *hedge* de fluxo de caixa para o resultado como ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11). Ainda se espera que o fluxo de caixa futuro protegido que deixou de ser altamente provável, ocorra.

#### *Hedge de investimento líquido em operação no exterior*

142. *Hedge* de investimento líquido em operação no exterior, incluindo *hedge* de item monetário que seja contabilizado como parte do investimento líquido (ver NBC TSP 24), deve ser contabilizado de forma similar a *hedge* de fluxo de caixa:

- (a) a parte do ganho ou da perda no instrumento de *hedge* que é determinada como *hedge* efetivo deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido (ver item 140); e
- (b) a parcela inefetiva deve ser reconhecida no resultado.
143. O ganho ou a perda acumulada no instrumento de *hedge* relacionado à parcela efetiva do *hedge* que tiver sido acumulada na reserva de conversão de moeda estrangeira deve ser reclassificada do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11), conforme os itens 57 e 58 da NBC TSP 24, na alienação ou alienação parcial da operação no exterior.

#### *Contabilização do valor de opção no tempo*

144. Quando a entidade separa o valor intrínseco e o valor do contrato de opção no tempo e designa como instrumento de *hedge* somente a mudança no valor intrínseco da opção (ver item 119(a)), ela deve contabilizar o valor da opção no tempo, conforme abaixo:
- (a) a entidade deve distinguir o valor das opções no tempo pelo tipo de item protegido que a opção protege:
- (i) item protegido relativo à transação; ou
- (ii) item protegido relativo ao período de tempo;
- (b) a mudança no valor justo do valor da opção no tempo que cobre um item protegido relativo à transação deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido na medida em que se relacione com o item protegido e deve ser acumulada em componente separado do patrimônio líquido. A mudança acumulada no valor justo decorrente do valor da opção no tempo que tem sido acumulado em componente separado de patrimônio líquido (o “valor”) deve ser contabilizada da seguinte forma:
- (i) se o item protegido resultar, subsequentemente, no reconhecimento de ativo ou passivo não financeiro, ou compromisso firme para ativo ou passivo não financeiro para o qual a contabilização de *hedge* do valor justo é aplicada, a entidade deve transferir o valor do componente separado do patrimônio líquido e o incluir diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil do ativo ou do passivo. Isso não é ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11) e, portanto, não afeta o patrimônio líquido;
- (ii) para relações de *hedge* que não sejam aquelas cobertas pelo inciso (i), esse valor deve ser reclassificado do componente separado de patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11) no mesmo período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa futuros esperados protegidos afetam o resultado (por exemplo, quando ocorre uma venda prevista);
- (iii) entretanto, se não se espera que a totalidade ou parte desse valor seja recuperada em um ou mais períodos futuros, o valor que não se espera que seja recuperado deve ser imediatamente reclassificado para lucro ou prejuízo como ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11); e
- (c) a mudança no valor justo do valor da opção no tempo que cobre o item protegido relativo ao período de tempo deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido na medida em que se relacione com o item protegido e deve ser acumulada em componente separado do patrimônio líquido. O valor no tempo na data de designação da opção como instrumento de *hedge*, na medida em que se relaciona ao item protegido, deve ser amortizado de forma sistemática e racional ao longo do período durante o qual o instrumento de *hedge* para o valor intrínseco da opção possa afetar o resultado (ou o patrimônio líquido, se o item protegido for instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar mudanças no valor justo diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 106). Portanto, em cada período a que se referem as demonstrações contábeis, o valor da amortização deve ser reclassificado do componente separado de patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11). Entretanto, se a contabilização de *hedge* for descontinuada para a relação de *hedge* que inclui a mudança no valor intrínseco da opção como instrumento de *hedge*, o valor líquido (ou seja, incluindo amortização acumulada) que tem sido acumulado no componente separado do patrimônio líquido

deve ser imediatamente reclassificado para o resultado como ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11).

*Contabilização do elemento a termo de contrato a termo e spread com base em moeda estrangeira de instrumento financeiro*

145. Quando a entidade separar o elemento a termo e o elemento à vista de contrato a termo e designar como instrumento de *hedge* somente a mudança no valor do elemento à vista do contrato a termo, ou quando a entidade separar o *spread* com base em moeda estrangeira de instrumento financeiro e o excluir da designação desse instrumento financeiro como instrumento de *hedge* (ver item 119(b)), a entidade pode aplicar o item 144 ao elemento a termo do contrato a termo ou ao *spread* com base em moeda estrangeira do mesmo modo que ele é aplicado ao valor da opção no tempo.

*Hedge de grupo de itens*

*Elegibilidade de grupo de itens como item protegido*

146. Um grupo de itens (incluindo um grupo de itens que constitui posição líquida) é item protegido elegível somente se:
- (a) consiste em itens (incluindo componentes de itens) que são, individualmente, itens protegidos elegíveis;
  - (b) os itens no grupo são gerenciados em conjunto em base de grupo para fins de gerenciamento de risco; e
  - (c) no caso de *hedge* de fluxo de caixa de grupo de itens cujas variações de fluxo de caixa não se espera que sejam aproximadamente proporcionais à variação geral de fluxos de caixa do grupo de modo a surgirem posições de risco que se compensam:
    - (i) for *hedge* de risco de moeda estrangeira; e
    - (ii) a designação dessa posição líquida especificar o período de relatório em que se espera que as transações previstas afetem o resultado, bem como sua natureza e volume.

*Designação de componente de valor nominal*

147. O componente que seja uma proporção de grupo elegível de itens é um item protegido elegível desde que a designação seja consistente com o objetivo de gerenciamento de risco da entidade.
148. O componente de camada de grupo geral de itens (por exemplo, camada inferior) é elegível para contabilização de *hedge* somente se:
- (a) for separadamente identificável e mensurável de forma confiável;
  - (b) o objetivo do gerenciamento de risco for proteger um componente de camada;
  - (c) os itens no grupo geral do qual a camada é identificada estiverem expostos ao mesmo risco protegido (de modo que a mensuração da camada protegida não seja significativamente afetada pelos itens específicos do grupo geral que fazem parte da camada protegida);
  - (d) para *hedge* de itens existentes (por exemplo, compromisso firme não reconhecido ou ativo reconhecido), a entidade puder identificar e rastrear o grupo geral de itens a partir do qual a camada protegida é definida (de modo que a entidade seja capaz de cumprir os requisitos para a contabilização de relações de *hedge* que se qualificam); e
  - (e) quaisquer itens, no grupo que contém opções de pré-pagamento, atenderem aos requisitos para componentes de valor nominal.

*Apresentação*

149. Para *hedge* de grupo de itens com posições de risco que se compensam (ou seja, em *hedge* de posição líquida) cujo risco protegido afeta diferentes rubricas na demonstração do

resultado e demonstração das mutações no patrimônio líquido, quaisquer ganhos e perdas protegidos nessa demonstração devem ser apresentados em rubrica separada daquelas afetadas pelos itens protegidos. Portanto, nessa demonstração, o valor na rubrica que corresponde ao próprio item protegido (por exemplo, receitas ou despesas) permanece sem ser afetado.

150. Para ativos e passivos que são protegidos em conjunto como um grupo em *hedge* de valor justo, o ganho ou a perda no balanço patrimonial em ativos e passivos individuais devem ser reconhecidos como ajuste ao valor contábil dos respectivos itens individuais que compreendem o grupo, conforme o item 137(b).

*Posição líquida nula*

151. Quando o item protegido for um grupo que esteja em posição líquida nula (ou seja, os itens protegidos entre si compensam totalmente o risco que é gerenciado em base de grupo), a entidade tem permissão de designá-lo na relação de *hedge* que não inclui instrumento de *hedge*, ficando ressalvado que:
- (a) a relação de *hedge* faz parte da estratégia de rolagem de *hedge* de risco líquido, pela qual a entidade rotineiramente protege novas posições do mesmo tipo, conforme o tempo passa (por exemplo, quando transações se movem pelo horizonte de tempo durante o qual a entidade protege);
  - (b) a posição líquida protegida muda de tamanho ao longo da vida da estratégia de *hedge* de risco líquido de rolagem e a entidade utiliza instrumentos de *hedge* elegíveis para proteger o risco líquido (ou seja, quando a posição líquida não é nula);
  - (c) a contabilização de *hedge* normalmente aplica-se a essas posições líquidas, quando a posição líquida não é nula e é protegida com instrumentos de *hedge* elegíveis; e
  - (d) não aplicar contabilização de *hedge* à posição líquida nula daria origem a resultados contábeis inconsistentes porque a contabilização não reconheceria as posições de risco que se compensam que, de outro modo, seria reconhecida em *hedge* de posição líquida.

Opção para designar a exposição de crédito como mensurada ao valor justo por meio do resultado

*Elegibilidade de exposição de crédito para designação ao valor justo por meio do resultado*

152. Se a entidade utilizar derivativo de crédito que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado para gerenciar o risco de crédito da totalidade, ou parte, de instrumento financeiro (exposição de crédito), ela pode designar esse instrumento financeiro na medida em que for assim gerenciado (ou seja, a totalidade ou uma proporção dele) como mensurado ao valor justo por meio do resultado se:

- (a) o nome da exposição de crédito (por exemplo, o mutuário, ou o titular de compromisso de empréstimo) corresponde à entidade de referência do derivativo de crédito ("nome correspondente"); e
- (b) a senioridade do instrumento financeiro corresponde àquela dos instrumentos que podem ser entregues, conforme o derivativo de crédito.

A entidade pode realizar essa designação independentemente de o instrumento financeiro que é gerenciado para risco de crédito estar dentro do alcance desta Norma (por exemplo, a entidade pode designar compromissos de empréstimo que estão fora do alcance desta Norma). A entidade pode designar esse instrumento financeiro no reconhecimento inicial, ou após isso, ou enquanto não estiver reconhecido. A entidade deve documentar a designação simultaneamente.

*Contabilização de exposição de crédito designada ao valor justo por meio do resultado*

153. Se o instrumento financeiro for designado, conforme o item 152, como mensurado ao valor justo por meio do resultado após seu reconhecimento inicial, ou não tiver sido anteriormente reconhecido, a diferença no momento da designação entre o valor contábil, se houver, e o

valor justo deve ser imediatamente reconhecido no resultado. Para ativos financeiros mensurados ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 41, o ganho ou a perda acumulada reconhecida anteriormente no patrimônio líquido deve ser imediatamente reclassificado para o resultado como um ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11).

154. A entidade deve descontinuar a mensuração do instrumento financeiro que deu origem ao risco de crédito, ou uma proporção desse instrumento financeiro, ao valor justo por meio do resultado se:

- (a) os critérios de qualificação no item 152 não forem mais atendidos, por exemplo:
  - (i) o derivativo de crédito ou o instrumento financeiro relacionado que dá origem ao risco de crédito expira ou é vendido, rescindido ou liquidado; ou
  - (ii) o risco de crédito do instrumento financeiro não é mais gerenciado utilizando-se derivativos de crédito. Por exemplo, isso poderia ocorrer devido às melhorias na qualidade de crédito do mutuário ou do titular de compromisso de empréstimo ou mudanças nos requisitos de capital impostos à entidade; e
- (b) o instrumento financeiro que dá origem ao risco de crédito não precisa ser mensurado ao valor justo por meio do resultado (ou seja, o modelo de gestão da entidade não se alterou nesse meio tempo de modo que fosse requerida a reclassificação, conforme o item 54).

155. Quando a entidade descontinuar a mensuração do instrumento financeiro que dá origem ao risco de crédito, ou uma proporção desse instrumento financeiro, ao valor justo por meio do resultado, o valor justo desse instrumento financeiro na data da descontinuação torna-se seu novo valor contábil. Subsequentemente, a mesma mensuração que foi utilizada antes de designar o instrumento financeiro ao valor justo por meio do resultado deve ser aplicada (incluindo amortização que resulte do novo valor contábil). Por exemplo, o ativo financeiro que havia sido originalmente classificado como mensurado ao custo amortizado reverteria para essa mensuração e sua taxa de juros efetiva seria recalculada com base em seu novo valor contábil bruto na data da descontinuação da mensuração ao valor justo por meio do resultado.

156 a 190. Não convergidos.

### Vigência

Esta Norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem. A aplicação antecipada é permitida. Se a entidade escolher aplicar esta Norma antecipadamente, ela deve divulgar esse fato e aplicar todos os requisitos desta Norma ao mesmo tempo.

Brasília, 18 de novembro de 2021.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.081.

## **Apêndice**

### Alcance

A1 a A5. Não convergidos.

A6. Direitos e obrigações (ativos e passivos) podem surgir de transações de receita sem contraprestação, por exemplo, a entidade pode receber dinheiro de agência multilateral para realizar certas atividades. Quando o desempenho dessas atividades está sujeito a condições, o ativo e o passivo devem ser reconhecidos simultaneamente. Quando o ativo for ativo financeiro, deve ser reconhecido de acordo com a NBC TSP 01, e inicialmente mensurado de acordo com a NBC TSP 01 e esta Norma. O passivo que é inicialmente reconhecido como resultado das condições impostas ao uso de ativo está fora do alcance desta Norma e é tratado na NBC TSP 01. Após o reconhecimento inicial, se as circunstâncias indicarem o reconhecimento de passivo de acordo com a NBC TSP 01 deixar de ser apropriado, a entidade deve considerar se o passivo financeiro deve ser reconhecido de acordo com esta Norma. Outros passivos que podem surgir de transações de receita sem contraprestação devem ser reconhecidos e mensurados de acordo com esta Norma se satisfizerem à definição de passivo financeiro na NBC TSP 30.

A7 a A14. Não convergidos.

### Reconhecimento e despreconhecimento

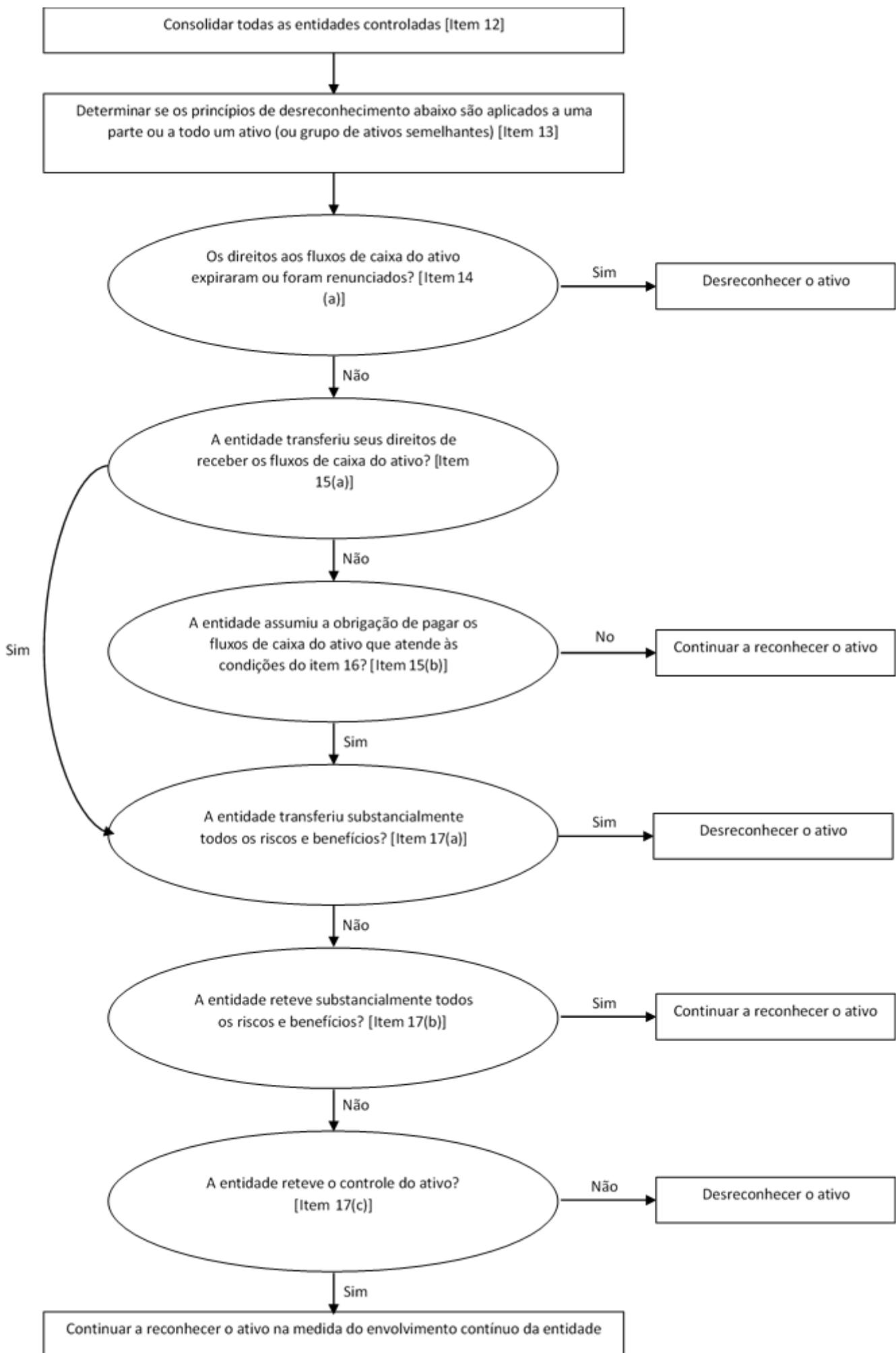
#### *Reconhecimento inicial*

A15. Como consequência do princípio do item 10, a entidade deve reconhecer todos os seus direitos e obrigações contratuais relacionados com derivativos em seu balanço patrimonial, como ativos e passivos, respectivamente, exceto para derivativos que evitem que a transferência de ativos financeiros seja contabilizada como venda. Se a transferência do ativo financeiro não se qualificar para despreconhecimento, aquele que recebe a transferência não deve reconhecer o ativo transferido como seu ativo.

A16 a A20. Não convergidos.

### Desreconhecimento de ativo financeiro

A21. O fluxograma a seguir ilustra a avaliação e em que extensão o ativo financeiro deve ser despreconhecido.



A22 a A25. Não convergidos.

*Avaliação da transferência de riscos e benefícios de propriedade*

A26. Se a entidade determinar que transferiu substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo transferido, ela não deve reconhecer o ativo transferido novamente em período futuro, a menos que readquira o ativo transferido em uma nova transação.

A27. Não convergido.

*Avaliação da transferência de controle*

A28. O cessionário tem a capacidade prática para vender o ativo transferido apenas se puder vendê-lo em sua totalidade a terceiro não relacionado e for capaz de exercer essa capacidade unilateralmente e sem impor restrições adicionais à transferência. A questão crítica é o que o cessionário é capaz de fazer na prática, e não quais direitos contratuais o cessionário tem sobre o que pode fazer com o ativo transferido ou quais as proibições contratuais existentes. Em particular:

- (a) o direito contratual de alienar o ativo transferido tem pouco efeito prático, se não houver mercado para o mesmo; e
- (b) a capacidade de alienar o ativo transferido tem pouco efeito prático se não puder ser exercida livremente. Por essa razão:
  - (i) a capacidade do cessionário de alienar o ativo transferido deve ser independente das ações de outros (ou seja, deve ser uma capacidade unilateral), e
  - (ii) o cessionário deve ser capaz de alienar o ativo transferido sem a necessidade de impor condições restritivas ou “limites” à transferência (por exemplo, condições sobre como o ativo de empréstimo é fornecido ou a opção que dá ao cessionário o direito de recomprar o ativo).

A29 a A116. Não convergidos.

**Mensuração inicial**

*Mensuração inicial de ativo e passivo financeiro*

A117. A melhor evidência do valor justo de instrumento financeiro no reconhecimento inicial é, normalmente, o preço da transação. Se determinar que o valor justo no reconhecimento inicial difere do preço da transação, conforme mencionado no item 58, a entidade deve contabilizar esse instrumento nessa data da seguinte forma:

- (a) pela mensuração exigida pelo item 57, se esse valor justo for evidenciado por preço cotado em mercado ativo para ativo ou passivo idêntico (ou seja, informação de Nível 1) ou com base em uma técnica de avaliação que usa apenas dados de mercados observáveis. A entidade deve reconhecer a diferença entre o valor justo no reconhecimento inicial e o preço da transação como ganho ou perda;
- (b) em todos os outros casos, pela mensuração exigida pelo item 57, ajustada para diferir a diferença entre o valor justo no reconhecimento inicial e o preço da transação. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve reconhecer essa diferença diferida como ganho ou perda apenas na extensão em que surgir de mudança em um fator (incluindo o tempo) que os participantes do mercado levariam em consideração ao especificar o ativo ou o passivo.

Os requisitos deste item não se aplicam a empréstimos subsidiados ou instrumentos patrimoniais decorrentes de transações sem contraprestação.

A118 a A143. Não convergidos.

*Considerações sobre a mensuração ao valor justo*

A144. Subjacente à definição de valor justo está a premissa de que a entidade está em funcionamento sem qualquer intenção ou necessidade de liquidar, reduzir substancialmente a escala de suas operações ou realizar uma transação em termos adversos. O valor justo não é, portanto, o valor que a entidade receberia ou pagaria em transação forçada, liquidação involuntária ou venda em apuros. No entanto, o valor justo deve refletir a qualidade de crédito do instrumento.

A145. Esta Norma usa os termos “preço de compra” e “preço de venda” (às vezes referido como “preço de oferta atual”) no contexto de preços de mercado cotados, e o termo “spread de compra e venda” para incluir apenas os custos de transação. Outros ajustes para chegar ao valor justo (por exemplo, para risco de crédito da contraparte) não estão incluídos no termo “spread de compra e venda”.

#### *Mercado ativo: preço cotado*

A146. O instrumento financeiro é considerado como cotado em mercado ativo se os preços cotados estiverem prontamente e regularmente disponíveis em bolsa, distribuidora, corretora, grupo industrial, serviço de cotações ou agência reguladora, e esses preços representarem transações de mercado reais e que ocorrem regularmente em condições de mercado. O valor justo é definido em termos de preço acordado por comprador e vendedor interessados em transação em condições normais de mercado. O objetivo de determinar o valor justo para o instrumento financeiro que é negociado em mercado ativo é chegar ao preço pelo qual uma transação ocorreria no final do período, a que se referem as demonstrações contábeis, nesse instrumento (ou seja, sem modificar ou reestruturar o instrumento) em mercado ativo mais vantajoso ao qual a entidade tem acesso imediato. No entanto, a entidade deve ajustar o preço no mercado mais vantajoso para refletir quaisquer diferenças no risco de crédito da contraparte entre os instrumentos negociados nesse mercado e o que está sendo avaliado. A existência de cotações de preços publicadas em mercado ativo é a melhor evidência do valor justo e, quando existem, devem ser utilizadas para mensurar o ativo ou passivo financeiro.

A147. O preço de mercado cotado apropriado para ativo mantido ou passivo a ser emitido é geralmente o preço de compra atual e, para ativo a ser adquirido ou passivo mantido, o preço de venda. Quando a entidade possuir ativos e passivos com compensação de riscos de mercado, ela pode usar preços de mercado intermediário como base para estabelecer valores justos para as posições de compensação de risco e aplicar o preço de compra ou de venda à posição aberta líquida, conforme apropriado. Quando os preços atuais de compra e venda não estiverem disponíveis, o preço da transação mais recente fornece evidência do valor justo atual, desde que não tenha ocorrido mudança significativa nas circunstâncias econômicas a partir do momento da transação. Se as condições mudaram desde o momento da transação (por exemplo, mudança na taxa de juros livre de risco após a cotação de preço mais recente para título do Governo), o valor justo deve refletir a mudança nas condições por referência aos preços ou taxas atuais para instrumentos financeiros semelhantes, conforme apropriado. Da mesma forma, se a entidade puder demonstrar que o preço da última transação não é o valor justo (por exemplo, porque refletiu a quantia que a entidade receberia ou pagaria em transação forçada, liquidação involuntária ou venda de emergência), esse preço deve ser ajustado. O valor justo de carteira de instrumentos financeiros deve ser o produto da quantidade de unidades do instrumento e seu preço de mercado cotado. Se a cotação de preço publicada em mercado ativo não existir para o instrumento financeiro em sua totalidade, mas existirem mercados ativos para suas partes componentes, o valor justo deve ser determinado com base nos preços de mercado relevantes para as partes componentes.

A148. Se uma taxa (em vez de preço) for cotada em mercado ativo, a entidade deve usar essa taxa cotada no mercado como dado na técnica de avaliação para determinar o valor justo. Se a taxa cotada no mercado não incluir risco de crédito ou outros fatores que os

participantes do mercado incluiriam na avaliação do instrumento, a entidade deve ajustar esses fatores.

#### *Mercado inativo: técnica de avaliação*

A149. Se o mercado de instrumento financeiro não estiver ativo, a entidade deve estabelecer o valor justo usando uma técnica de avaliação. As técnicas de avaliação incluem o uso de transações de mercado recentes entre partes interessadas e bem informadas, se disponíveis, referência ao valor justo atual de outro instrumento que deve ser substancialmente o mesmo, análise de fluxo de caixa descontado e modelo de precificação de opções. Se houver uma técnica de avaliação comumente usada pelos participantes do mercado para especificar o instrumento e essa técnica demonstrar fornecer estimativas confiáveis de preços obtidas em transações de mercado reais, a entidade deve usar essa técnica.

A150. O objetivo de usar uma técnica de avaliação deve ser estabelecer qual teria sido o preço da transação na data de mensuração em uma troca em condições normais de mercado motivada por considerações operacionais normais. O valor justo deve ser estimado com base nos resultados de técnica de avaliação que faz uso máximo dos dados de mercado e depende o menos possível dos dados específicos da entidade. Espera-se que a técnica de avaliação deve chegar a uma estimativa realista do valor justo se (a) ela refletir razoavelmente como o mercado poderia estimar o instrumento e (b) as informações para a técnica de avaliação representem razoavelmente as expectativas do mercado e as medidas dos fatores de risco-retorno inerentes ao instrumento financeiro.

A151. Portanto, a técnica de avaliação deve (a) incorporar todos os fatores que os participantes do mercado considerariam ao definir o preço e (b) ser consistente com as metodologias econômicas aceitas para especificar instrumentos financeiros. Periodicamente, a entidade deve calibrar a técnica de avaliação e testar sua validade usando preços de quaisquer transações de mercado atuais observáveis no mesmo instrumento (ou seja, sem modificação ou reestruturação) ou com base em quaisquer dados de mercado observáveis disponíveis. A entidade deve obter dados de mercado de forma consistente no mesmo mercado em que o instrumento foi originado ou adquirido.

A152. A aquisição ou origem inicial do ativo financeiro ou a ocorrência do passivo financeiro deve ser a transação de mercado que fornece uma base para estimar o valor justo do instrumento financeiro. Em particular, se o instrumento financeiro for instrumento de dívida (como empréstimo), seu valor justo pode ser determinado por referência às condições de mercado que existiam na data de aquisição ou origem e às atuais condições de mercado ou taxas de juros atualmente cobradas pela entidade ou por outros para instrumentos de dívida semelhantes (ou seja, vencimento restante semelhante, padrão de fluxo de caixa, moeda, risco de crédito, garantia e base de juros). Alternativamente, desde que não haja mudança no risco de crédito do devedor e spreads de crédito aplicáveis após a originação do instrumento de dívida, a estimativa da taxa de juros de mercado atual pode ser derivada usando uma taxa de juros de referência refletindo uma qualidade de crédito melhor do que a instrumento de dívida subjacente, mantendo o spread de crédito constante, e ajustando para a mudança na taxa de juros de referência desde a data de originação. Se as condições mudaram desde a transação de mercado mais recente, a alteração correspondente no valor justo do instrumento financeiro a ser avaliado deve ser determinada por referência aos preços atuais ou taxas para instrumentos financeiros semelhantes, ajustados conforme apropriado, para quaisquer diferenças do instrumento a ser avaliado.

(a) Valor do dinheiro no tempo (ou seja, juros à taxa básica ou livre de risco). As taxas de juros básicas, geralmente, podem ser derivadas de preços observáveis de títulos do Governo e devem ser frequentemente citadas em publicações financeiras. Essas taxas variam normalmente com as datas esperadas dos fluxos de caixa projetados ao longo da curva de rendimento de taxas de juros para diferentes horizontes de tempo. Por razões práticas, a entidade pode usar uma taxa de mercado geral bem aceita e

prontamente observável, como taxa de *swap*, como taxa de referência. (Se a taxa usada não for a taxa de juros livre de risco, o ajuste de risco de crédito apropriado para o instrumento financeiro específico deve ser determinado com base em seu risco de crédito em relação ao risco de crédito nesta taxa de referência). Em alguns países, os títulos do governo central podem acarretar risco de crédito significativo e podem não fornecer uma taxa de juros básica de referência estável para instrumentos denominados nessa moeda. Algumas entidades nesses países podem ter uma melhor posição de crédito e uma taxa de empréstimo mais baixa do que o governo central. Nesse caso, as taxas de juros básicas podem ser mais apropriadamente determinadas por referência às taxas de juros para os títulos corporativos com classificação mais elevada emitidos na moeda daquela jurisdição.

- (b) Risco de crédito. O efeito sobre o valor justo do risco de crédito (ou seja, o prêmio sobre a taxa básica de juros para risco de crédito) pode ser derivado de preços de mercado observáveis para instrumentos negociados de qualidade de crédito diferente ou de taxas de juros observáveis cobradas por credores para empréstimos de várias classificações de crédito.
- (c) Taxa de câmbio de moeda estrangeira. Existem mercados de câmbio ativos para a maioria das principais moedas e as taxas são cotadas diariamente nas publicações financeiras.
- (d) Preço de *commodities*. Existem preços de mercado observáveis para muitas *commodities*.
- (e) Preço de ações. Os preços (e índices de preços) de instrumentos patrimoniais negociados são prontamente observáveis em alguns mercados. Técnicas baseadas no valor presente podem ser usadas para estimar o preço de mercado atual de instrumentos patrimoniais para os quais não há preços observáveis.
- (f) Volatilidade (ou seja, magnitude das mudanças futuras no preço do instrumento financeiro ou outro item). As medidas de volatilidade de itens negociados ativamente podem normalmente ser razoavelmente estimadas com base em dados históricos de mercado ou usando volatilidades implícitas nos preços de mercado atuais.
- (g) Risco de pagamento antecipado e risco de resgate. Os padrões de pagamento antecipado esperados para ativos financeiros e os padrões de resgate esperados para passivos financeiros podem ser estimados com base em dados históricos. (O valor justo de passivo financeiro que pode ser resgatado pela contraparte não pode ser inferior ao valor presente da quantia de resgate – ver item 68).
- (h) Custo de manutenção de ativo financeiro ou passivo financeiro. Os custos de manutenção podem ser estimados, usando comparações com as taxas atuais cobradas por outros participantes do mercado. Se os custos de serviço de ativo ou passivo financeiro forem significativos e outros participantes do mercado enfrentarem custos comparáveis, o emissor deve considerá-los na determinação do valor justo desse ativo financeiro ou passivo financeiro. É provável que o valor justo no início de direito contratual a taxas futuras seja igual aos custos de originação pagos por eles, a menos que taxas futuras e custos relacionados estejam fora de linha com as comparáveis de mercado.

A153 a A246. Não convergidos.

#### *Opção lançada*

A247. Esta Norma não restringe as circunstâncias em que derivativo mensurado ao valor justo por meio do resultado pode ser designado como instrumento de *hedge*, exceto para algumas opções lançadas. A opção lançada não se qualifica como instrumento de *hedge*, a menos que seja designada como compensação para opção comprada, incluindo uma que está embutida em outro instrumento financeiro (por exemplo, opção de compra lançada usada para cobrir um passivo resgatável).

A248 a A352. Não convergidos.

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 32, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2021

Aprova a NBC TSP 32 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de *Hedge* - Aplicação Residual).

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas 29 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement (Paragraphs 80-113)*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (Ipsas>Ifac):

## NBC TSP 32 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de *Hedge* – Aplicação Residual)

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 8
Definições	9 – 80
Instrumento de <i>Hedge</i>	81 – 86
Itens protegidos	87 – 94
Contabilidade de <i>hedge</i> ( <i>hedge accounting</i> )	95 – 113
Vigência	

### Objetivo

1. (Eliminado).
- 1A. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para aplicação residual aos instrumentos de *hedge* alcançados pela NBC TSP 31 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

### Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades do setor público, conforme alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, a todos os instrumentos financeiros de que trata a NBC TSP 31 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração – se, e na medida que:
  - (a) a NBC TSP 31 permita a adoção dos requisitos de contabilidade de *hedge* desta Norma a ser aplicado; e
  - (b) o instrumento financeiro é parte de relação de *hedge* que se qualifica para contabilidade de *hedge* de acordo com esta Norma.

3 a 8. (Eliminados)

## **Definições**

9. As definições contidas na NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: Apresentação – e na NBC TSP 31 são usadas nesta Norma com os significados especificados no item 9 da NBC TSP 30 e no item 9 da NBC TSP 31. A NBC TSP 30 e a NBC TSP 31 definem os seguintes termos:
- custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro;
  - desreconhecimento;
  - derivativo;
  - método de juros efetivos;
  - taxa de juros efetiva;
  - instrumento patrimonial;
  - ativo financeiro;
  - instrumento financeiro;
  - passivo financeiro;
  - compromisso firme;
  - transação prevista; e fornece orientação sobre a aplicação dessas definições.

10. **Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:**

### ***Definições relacionadas à contabilidade de hedge***

**Instrumento de hedge** é o derivativo designado ou (para hedge de risco de mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira apenas) ativo financeiro não derivativo designado ou um passivo financeiro não derivativo, cujo valor justo ou fluxos de caixa são esperados para compensar as mudanças no valor justo ou fluxos de caixa de item coberto designado (os itens 81 a 86 detalham a definição de instrumento de hedge).

**Item coberto** é ativo, passivo, compromisso firme, transação prevista altamente provável ou investimento líquido em operação estrangeira que (a) expõe a entidade ao risco de mudanças no valor justo ou fluxos de caixa futuros e (b) é designado como sendo hedge (itens 87 a 94 detalham a definição de itens cobertos).

**Eficácia do hedge** é o grau em que as alterações no valor justo ou fluxos de caixa do item coberto, que são atribuíveis a um risco coberto, são compensadas por alterações no valor justo ou fluxos de caixa do instrumento de cobertura.

**Os termos definidos em outras NBCs TSP são usados nesta Norma com o mesmo significado que nessas outras normas.**

11 a 79. (Eliminados)

80. Se a entidade aplicar a NBC TSP 31 e não tiver escolhido como sua política contábil continuar a aplicar os requisitos de contabilidade de hedge desta Norma, deve aplicar os requisitos de contabilidade de hedge dos itens 113-155 da NBC TSP 31. Porém, para instrumentos de hedge de valor justo de exposição à taxa de juros de parte da carteira de ativos financeiros ou passivos financeiros, a entidade pode, de acordo com o item 115 da NBC TSP 31, aplicar os requisitos de contabilidade de hedge desta Norma em vez dos da NBC TSP 31. Nesse caso, a entidade deve também aplicar os requisitos específicos para a contabilidade de hedge de valor justo para a cobertura de carteira de risco de taxa de juros.

### **Instrumento de Hedge**

### *Instrumentos que se qualificam*

81. Esta Norma não restringe as circunstâncias em que um derivativo pode ser designado como instrumento de *hedge*, desde que as condições do item 98 sejam satisfeitas, com a exceção de determinadas opções lançadas. Porém, o ativo financeiro não derivativo ou o passivo financeiro não derivativo só pode ser designado como instrumento de *hedge* para a cobertura de risco cambial.
82. Para a finalidade de contabilidade de *hedge* (*hedge accounting*), apenas os instrumentos que envolvam parte externa à entidade a que se referem as demonstrações contábeis (isto é, externa à entidade econômica, segmento ou entidade individual sobre quem se reporta) podem ser designados como instrumentos de *hedge*. Embora as entidades individuais dentro da entidade econômica ou as divisões dentro da entidade possam entrar em transações de *hedge* com outras entidades dentro da entidade econômica ou outras divisões dentro da entidade, quaisquer dessas transações intragrupo são eliminadas na consolidação. Portanto, tais transações de *hedge* não se qualificam para contabilidade de *hedge* nas demonstrações contábeis consolidadas da entidade econômica. Contudo, podem qualificar-se para contabilidade de *hedge* nas demonstrações contábeis individuais ou separadas de entidades individuais dentro da entidade econômica, desde que sejam externas à entidade ou segmento individual sobre o qual se referem as demonstrações contábeis.

### *Designação de instrumento de hedge*

83. Normalmente, existe uma única medida do valor justo para instrumento de *hedge* na sua totalidade, e os fatores que dão origem a alterações no valor justo são codependentes. Assim, a relação de *hedge* é designada pela entidade para instrumento de *hedge* na sua totalidade. As únicas exceções permitidas são:
  - (a) separar o valor intrínseco e o valor temporal de contrato de opção e designar como instrumento de *hedge* apenas a alteração no valor intrínseco de opção, excluindo a alteração no seu valor temporal; e
  - (b) separar o elemento juros e o preço à vista de contrato para entrega futura.
84. A proporção do total do instrumento de *hedge*, como 50% da quantia nocional (\*), pode ser designada como instrumento de *hedge* na relação de *hedge*. Porém, a relação de *hedge* não pode ser designada apenas para parte da duração de um instrumento de *hedge*.

(\*) Quantia nocional é um termo frequentemente utilizado para avaliar o ativo subjacente em uma negociação de derivativos. Pode ser tanto o valor total de uma posição quanto valor da posição controla, ou o valor acordado no contrato. Este termo é utilizado para descrever contratos de derivativos nos mercados de opções, futuros e moedas.

85. Um único instrumento de *hedge* pode ser designado como *hedge* para mais de um tipo de risco desde que:
  - (a) os riscos sob *hedge* possam ser claramente identificados;
  - (b) a eficácia do *hedge* possa ser demonstrada; e
  - (c) seja possível assegurar que existe uma designação específica do instrumento de *hedge* e diferentes posições de risco.
86. Dois ou mais derivativos, ou proporções deles (ou, no caso de *hedge* de risco de moeda, dois ou mais não derivativos ou proporções deles, ou uma combinação de derivativos e não derivativos ou proporções deles), podem ser vistos em combinação e conjuntamente designados como instrumento de *hedge*, incluindo a situação quando o risco resultante de

alguns derivativos compensa os resultantes de outros. Contudo, *collar* de taxa de juros ou outro instrumento derivativo que combine opção lançada e opção comprada não se qualifica como instrumento de *hedge* se for, na verdade, opção lançada líquida (para a qual se recebe o prêmio líquido). De modo similar, dois ou mais instrumentos (ou proporções deles) podem ser designados como instrumento de *hedge* apenas se nenhum deles for opção lançada ou opção lançada líquida.

## **Itens protegidos**

### *Itens que se qualificam*

87. O item protegido pode ser ativo ou passivo reconhecido, compromisso firme não reconhecido, transação prevista altamente provável ou investimento líquido em operação no exterior. O item protegido pode ser:
  - (a) um único ativo, passivo, compromisso firme, transação prevista altamente provável ou investimento líquido em operação no exterior;
  - (b) um grupo de ativos, passivos, compromissos firmes, transações previstas altamente prováveis ou investimentos líquidos em operação no exterior com características de risco semelhantes; ou
  - (c) apenas *hedge* de carteira de risco de taxa de juros, parte da carteira de ativos financeiros ou passivos financeiros que partilham o risco que está sendo coberto.
88. (Eliminado)
89. Para a contabilidade de *hedge*, somente ativos, passivos, compromissos firmes ou transações altamente prováveis que envolvem parte externa à entidade podem ser designados como itens protegidos. A contabilidade de *hedge* somente pode ser aplicada a transações entre entidades do mesmo grupo nas demonstrações contábeis individuais dessas entidades e não nas demonstrações consolidadas do grupo. Como exceção, o risco cambial de item monetário intragrupo (por exemplo, valor a pagar/receber entre duas controladas) pode se qualificar como item coberto nas demonstrações contábeis consolidadas se resultar em exposição a ganhos ou perdas nas taxas de câmbio que não forem totalmente eliminados na consolidação, em conformidade com a NBC TSP 24 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Em conformidade com a NBC TSP 24, os ganhos e as perdas cambiais resultantes de itens monetários intragrupo não são totalmente eliminados na consolidação quando o item monetário intragrupo é transacionado entre duas entidades do grupo que tenham moedas funcionais diferentes. Além disso, o risco cambial de transação intragrupo prevista e altamente provável pode se qualificar como item coberto nas demonstrações contábeis consolidadas, desde que a transação seja denominada em moeda que não a moeda funcional da entidade participante na transação e o risco cambial venha a afetar os resultados consolidados.

### *Designação de itens financeiros como itens protegidos*

90. Se o item protegido for ativo financeiro ou passivo financeiro, pode ser item protegido com respeito aos riscos associados apenas a parte dos seus fluxos de caixa ou valor justo (como um ou mais fluxos de caixa contratuais selecionados ou partes deles ou percentagem do valor justo), desde que essa eficácia possa ser mensurada. Por exemplo, a parte identificável e separadamente mensurável da exposição à taxa de juros de ativo que acumula juros, ou de passivo que acumula juros, pode ser designada como risco coberto (como componente de taxa de juros sem risco ou de taxa de juros de referência da exposição total à taxa de juros de instrumento financeiro coberto).

91. Em *hedge* de valor justo de exposição à taxa de juros da carteira de ativos financeiros ou passivos financeiros (e apenas nesse tipo de *hedge*), a parte coberta pode ser designada em termos de quantia de moeda (por exemplo, quantia em dólares, euros, libras ou *rands*) em vez de ativos (ou passivos) individuais. Embora a carteira possa, para finalidades de gestão do risco, incluir ativos e passivos, a quantia designada é a quantia de ativos ou de passivos. A designação de quantia líquida incluindo ativos e passivos não é permitida. A entidade pode cobrir parte do risco de taxa de juros associada a essa quantia designada. Por exemplo, no caso de *hedge* de carteira que contém ativos pagáveis antecipadamente, a entidade pode cobrir a alteração no valor justo que seja atribuível à alteração na taxa de juros coberta com base nas datas de reprecificação esperadas, em vez de nas datas contratuais. Quando o item protegido se baseia em datas de reprecificação esperadas, o efeito que mudanças na taxa de juros em *hedge* têm nessas datas de reprecificação esperadas é incluído quando se determinar a mudança no valor justo do item protegido. Assim, se a carteira que contém itens de pagamento antecipado é coberta com derivativo não pagável antecipadamente, surge ineficiência se forem revisadas as datas em que se espera que os itens na carteira protegida sejam pagos antecipadamente, ou se as datas do pagamento antecipado em si diferem do esperado.

#### *Designação de itens não financeiros como itens protegidos*

92. **Se o item protegido for ativo não financeiro ou passivo não financeiro, deve ser designado como item coberto:**  
(a) para riscos cambiais, ou  
(b) na sua totalidade para todos os riscos, devido à dificuldade de isolar e mensurar a parte apropriada das alterações nos fluxos de caixa ou no valor justo atribuíveis a riscos específicos que não sejam riscos cambiais.

#### *Designação de grupos de itens como item protegido*

93. Ativos ou passivos semelhantes devem ser agregados e cobertos como grupo apenas se os ativos ou passivos individuais do grupo partilharem a exposição ao risco designada como estando coberta. Além disso, espera-se que a alteração no valor justo atribuível ao risco coberto a cada item individual do grupo seja aproximadamente proporcional à alteração global no valor justo atribuível ao risco coberto do grupo de itens.

94. Visto que a entidade avalia a eficácia de *hedge* comparando a alteração no valor justo ou no fluxo de caixa de instrumento de *hedge* (ou grupo de instrumentos de *hedge* semelhantes) e de item coberto (ou grupo de itens cobertos semelhantes), comparar um instrumento de *hedge* com a posição líquida global (por exemplo, o líquido de todos os ativos e passivos de taxa fixa com vencimentos semelhantes), em vez de comparar com item coberto específico, não permite a qualificação para contabilidade de *hedge*.

### **Contabilidade de *hedge***

95. A contabilidade de *hedge* deve reconhecer os efeitos de compensação no resultado das alterações nos valores justos do instrumento de *hedge* e do item protegido.

96. **As relações de *hedge* são de três tipos:**

- (a) ***hedge* de valor justo:** *hedge* de exposição às alterações no valor justo de ativo ou passivo reconhecido ou de compromisso firme não reconhecido, ou de parte identificada de tal ativo, passivo ou compromisso firme, que seja atribuível a risco particular e possa afetar o resultado;
- (b) ***hedge* de fluxo de caixa:** *hedge* de exposição à variabilidade nos fluxos de caixa que

- (i) seja atribuível a risco particular associado a ativo ou passivo reconhecido (tal como todos ou alguns dos futuros pagamentos de juros sobre dívida de taxa variável) ou a transação prevista altamente provável e que;
- (ii) possa afetar o resultado;
- (c) *hedge* de investimento líquido em operação no exterior como definido na NBC TSP 24.
97. O *hedge* de risco cambial de compromisso firme pode ser contabilizado como *hedge* de valor justo ou como *hedge* de fluxo de caixa.
98. A relação de *hedge* qualifica-se para contabilidade de *hedge*, segundo os itens 99 a 113 se, e apenas se, todas as condições seguintes forem satisfeitas:
- (a) no início do *hedge*, existe designação e documentação formais da relação de *hedge* e do objetivo e estratégia da gestão de risco da entidade para levar a efeito o *hedge*. Essa documentação deve incluir a identificação do instrumento de *hedge*, a posição ou transação coberta, a natureza do risco a ser coberto e a forma como a entidade vai avaliar a eficácia do instrumento de *hedge* na compensação da exposição a alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item coberto atribuíveis ao risco coberto;
  - (b) espera-se que o *hedge* seja altamente eficaz ao conseguir variações compensatórias no valor justo ou nos fluxos de caixa atribuíveis ao risco coberto, consistentemente com a estratégia de gestão de risco originalmente documentada para essa relação de *hedge* em particular;
  - (c) quanto a *hedge* de fluxos de caixa, a transação prevista que seja o objeto do *hedge* tem de ser altamente provável e tem de apresentar exposição a variações nos fluxos de caixa que poderiam em última análise afetar o resultado;
  - (d) a eficácia do *hedge* pode ser confiavelmente medida, isto é, o valor justo ou os fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis ao risco coberto e o valor justo do instrumento de *hedge* podem ser confiavelmente mensurados;
  - (e) o *hedge* é avaliado em base contínua e efetivamente determinado como tendo sido altamente eficaz durante todos os períodos das demonstrações contábeis para o qual o *hedge* foi designado.
- Hedge de valor justo*
99. Se o *hedge* de valor justo satisfizer as condições do item 98 durante o período, ele deve ser contabilizado como segue:
- (a) o ganho ou a perda resultante da nova mensuração do instrumento de *hedge* pelo valor justo (para instrumento de *hedge* derivativo) ou do componente de moeda estrangeira do seu valor contábil mensurado de acordo com a NBC TSP 24 (para instrumento de *hedge* não derivativo) deve ser reconhecido no resultado; e
  - (b) o ganho ou a perda resultante do item coberto atribuível ao risco coberto deve ajustar o valor contábil do item coberto a ser reconhecido no resultado. Isso se aplica se o item coberto for de outra forma mensurado pelo custo. O reconhecimento do ganho ou da perda atribuível ao risco coberto no resultado se aplica se o item coberto for ativo financeiro disponível para venda.
100. Para o *hedge* de valor justo de exposição à taxa de juros de parte de carteira de ativos ou passivos financeiros (e apenas nesse tipo de *hedge*), pode-se satisfazer o requisito do item 99 (b) apresentando o ganho ou a perda atribuível a item coberto:
- (a) em item individual em linha separada em meio aos ativos, para aqueles períodos de reprecificação nos quais o item coberto é ativo; ou
  - (b) em item individual em linha separada em meio aos passivos, para aqueles períodos de reprecificação nos quais o item coberto é passivo.

As linhas de itens separadas mencionadas nas alíneas (a) e (b) devem ser apresentadas junto dos ativos ou passivos financeiros. As quantias incluídas nessas linhas de itens devem ser retiradas do balanço patrimonial quando os ativos ou passivos a que se referem são desreconhecidos.

101. Se apenas os riscos particulares atribuíveis a item protegido forem cobertos, as alterações reconhecidas ao valor justo do item coberto não relacionadas com o risco coberto devem ser reconhecidas como definido no item 101 da NBC TSP 31.
102. A entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilidade de *hedge* especificada no item 99 se:
  - (a) o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido, encerrado ou exercido. Para essa finalidade, a substituição ou rolagem de instrumento de *hedge* para outro instrumento de *hedge* não é sua expiração ou conclusão se essa substituição ou rolagem fizer parte da estratégia de *hedge* documentada da entidade. Além disso, para esta finalidade, não há uma expiração ou conclusão do instrumento de cobertura se:
    - (i) como consequência de leis ou regulamentos ou a introdução de leis ou regulamentos, as partes do instrumento de cobertura concordarem que uma ou mais contrapartes de compensação substituem sua contraparte original para se tornar a nova contraparte de cada uma das partes. Para esta finalidade, uma contraparte de compensação é uma contraparte central (às vezes chamada de “organização de compensação” ou “agência de compensação”) ou uma entidade ou entidades, por exemplo, um membro de compensação de organização de compensação ou cliente de membro de compensação de organização de compensação, que atua como contraparte para efetuar a compensação por contraparte central. Porém, quando as partes no instrumento de cobertura substituem as suas contrapartes originais por contrapartes diferentes, este item só se aplica se cada uma dessas partes efetuar a compensação com a mesma contraparte central;
    - (ii) outras alterações ao instrumento de *hedge*, se houver, forem limitadas àquelas necessárias para efetuar a substituição da contraparte. Tais mudanças são limitadas àquelas que são consistentes com os termos que seriam esperados se o instrumento de *hedge* fosse originalmente compensado com a contraparte de compensação. Essas mudanças incluem mudanças nos requisitos de garantias, direitos de compensar saldos de contas a receber e contas a pagar e encargos cobrados;
  - (b) o *hedge* deixar de satisfazer os critérios para contabilidade de *hedge* do item 98; ou
  - (c) a entidade revogar a designação.
103. Qualquer ajuste resultante do item 99 (b) feito no valor contábil de instrumento financeiro coberto para o qual for usado o método dos juros efetivos (ou, no caso de *hedge* de carteira de risco da taxa de juros, em linha separada do balanço patrimonial descrita no item 100) deve ser amortizado no resultado. A amortização pode começar assim que existir ajuste e deve começar no mais tardar quando o item coberto cessar de ser ajustado quanto às alterações no seu valor justo atribuíveis ao risco que está sendo coberto. O ajuste baseia-se na taxa efetiva de juros recalculada na data de início da amortização. Contudo, se, no caso de *hedge* de valor justo da exposição à taxa de juros de carteira de ativos e passivos financeiros (e apenas em *hedge* desse tipo), a amortização usando a taxa efetiva de juros recalculada não for praticável, o ajuste deve ser amortizado usando o método de amortização linear. O ajuste deve ser completamente amortizado até o vencimento do instrumento financeiro ou, no caso

**de hedge de carteira de risco da taxa de juros, até a expiração do período de reprecificação relevante.**

104. Quando o compromisso firme não reconhecido for designado como item coberto, a alteração cumulativa posterior no valor justo do compromisso firme atribuível ao risco coberto é reconhecida como ativo ou passivo com o ganho ou a perda correspondente reconhecida no resultado (ver item 99 (b)). As alterações no valor justo do instrumento de *hedge* também devem ser reconhecidas no resultado.
105. Quando a entidade assume o compromisso firme de adquirir ativo ou de assumir passivo que seja item coberto por *hedge* de valor justo, o valor contábil inicial do ativo ou do passivo que resulta de a entidade satisfazer o compromisso firme é ajustado para incluir a alteração cumulativa no valor justo do compromisso firme atribuível ao risco coberto que foi reconhecido no balanço patrimonial.

#### *Hedge de fluxo de caixa*

106. **Se o hedge de fluxo de caixa satisfizer as condições do item 98 durante o período, ele deve ser contabilizado como segue:**
  - (a) a parte do ganho ou da perda resultante do instrumento de *hedge* que é determinada como *hedge eficaz* (ver item 98) deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido; e
  - (b) a parte ineficaz do ganho ou da perda resultante do instrumento de *hedge* deve ser reconhecida no resultado.
107. Mais especificamente, o *hedge* de fluxos de caixa é contabilizado como segue:
  - (a) o componente separado do patrimônio líquido associado ao item coberto deve ser ajustado para o mais baixo do seguinte (em quantias absolutas):
    - (i) o ganho ou a perda cumulativos resultante do instrumento de *hedge* desde o início do *hedge*; e
    - (ii) a alteração cumulativa no valor justo (valor presente) dos fluxos de caixa futuros esperados do item coberto desde o início do *hedge*;
  - (b) qualquer ganho ou perda remanescente resultante do instrumento de *hedge* ou do componente designado dele (que não seja *hedge eficaz*) é reconhecida no resultado; e
  - (c) se a estratégia documentada da gestão de risco da entidade para uma relação de *hedge* em particular excluir da avaliação da eficácia de *hedge* um componente específico do ganho ou da perda ou os respectivos fluxos de caixa do instrumento de *hedge* (ver itens 83, 84 e 98 (a)), esse componente do ganho ou da perda excluído deve ser reconhecido de acordo com o item 101 da NBC TSP 31.
108. **Se o hedge de transação projetada subsequentemente resultar no reconhecimento de ativo ou passivo financeiro, os ganhos ou as perdas associados que foram reconhecidos patrimônio líquido, de acordo com o disposto no item 106, devem ser reclassificados no resultado no mesmo período ou períodos nos quais o fluxo de caixa protegido afeta o resultado (como, por exemplo, no período no qual a receita ou a despesa de juros é reconhecida). Porém, se a entidade espera que toda ou parte da perda reconhecida no patrimônio líquido não será recuperada nos períodos futuros, ela deve reclassificar esse valor para o resultado como ajuste de reclassificação que não se espera recuperar.**
109. **Se o hedge de transação prevista resultar, posteriormente, no reconhecimento de ativo ou passivo não financeiro, ou se a transação prevista de ativo ou passivo não financeiro se tornar compromisso firme para o qual se aplica a contabilidade de *hedge* de valor justo, então a entidade deve adotar (a) ou (b) abaixo:**

- (a) reclassifica ganhos e perdas associados que foram reconhecidos diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o item 106, no resultado no mesmo período ou períodos durante os quais o ativo adquirido ou o passivo assumido afeta o resultado (como nos períodos em que a despesa de depreciação ou o custo das vendas é reconhecido). Porém, se a entidade espera que a totalidade ou parte da perda reconhecida diretamente no patrimônio líquido não será recuperada em um ou mais períodos futuros, ela deve reclassificar no resultado a quantia que não espera recuperar;
- (b) remove ganhos e perdas associados que foram reconhecidos no patrimônio líquido, de acordo com o item 106, e os inclui no custo inicial ou em outro valor contábil do ativo ou passivo.
110. A entidade deve adotar a alínea (a) ou (b) do item 109 como sua política contábil e deve aplicá-la consistentemente a todos os *hedges* aos quais se refere o item 109.
111. Para *hedges* de fluxo de caixa que não os tratados nos itens 108 e 109, os montantes que foram reconhecidos no patrimônio líquido devem ser reclassificados para o resultado como ajuste de reclassificação no mesmo período, ou períodos, nos quais os fluxos de caixa projetados e protegidos afetarem o resultado (por exemplo, quando a venda projetada ocorrer).
112. Em qualquer das seguintes circunstâncias, a entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilidade de *hedge* especificada nos itens 106 a 111:
- (a) quando o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido, encerrado ou exercido. Nesse caso, o ganho ou a perda cumulativa resultante do instrumento de *hedge* que se mantém reconhecido no patrimônio líquido desde o período em que o *hedge* estava em vigor (ver item 106 (a)) deve permanecer reconhecido separadamente no patrimônio líquido até que a transação prevista ocorra. Quando a transação ocorrer, aplicam-se os itens 108, 109 ou 111. Para fins desta alínea, a substituição ou renovação de um instrumento de cobertura em outro instrumento de cobertura não é uma expiração ou rescisão se tal substituição ou renovação fizer parte da estratégia de cobertura documentada da entidade. Além disso, para fins desta alínea, não há uma expiração ou rescisão do instrumento de cobertura se:
- (i) como consequência de leis ou regulamentos ou a introdução de leis ou regulamentos, as partes do instrumento de cobertura concordam que uma ou mais contrapartes de compensação substituam a sua contraparte original para se tornarem a nova contraparte de cada uma das partes. Para este fim, uma contraparte de compensação é uma contraparte central (às vezes chamada de “organização de compensação” ou “agência de compensação”) ou uma entidade ou entidades, por exemplo, membro de compensação de organização de compensação ou cliente de organização de compensação, que atua como contraparte para efetuar a compensação por contraparte central. Porém, quando as partes do instrumento de cobertura substituem as suas contrapartes originais por contrapartes diferentes, este item só se aplica se cada uma dessas partes efetuar a compensação com a mesma contraparte central;
- (ii) outras alterações, se houver, ao instrumento de *hedge* são limitadas às que são necessárias para efetuar a substituição da contraparte. Tais mudanças são limitadas àquelas que são consistentes com os termos que seriam esperados se o instrumento de *hedge* fosse originalmente compensado com a contraparte de compensação. Essas mudanças incluem mudanças nos requisitos de garantia, direitos para compensar saldos de contas a receber e contas a pagar e encargos cobrados;

- (b) quando o *hedge* não atende mais aos critérios de contabilidade de *hedge* no item 98. Nesse caso, o ganho ou a perda cumulativa resultante do instrumento de *hedge* que permanece reconhecida no patrimônio líquido desde o período em que o *hedge* estava em vigor (ver item 106 (a)) deve permanecer reconhecido separadamente no patrimônio líquido até que a transação prevista ocorra. Quando a transação ocorrer, aplicam-se os itens 108, 109 ou 111;
- (c) quando já não se espera que a transação prevista ocorra, caso em que qualquer ganho ou perda cumulativa relacionada resultante do instrumento de *hedge* que permaneça reconhecida no patrimônio líquido desde o período em que o *hedge* estava em vigor (ver item 106 (a)) deve ser reconhecida no resultado. A transação prevista que deixe de ser altamente provável (ver item 98 (c)) pode ainda vir a ocorrer;
- (d) quando a entidade revoga a designação. Para *hedges* de transação prevista, o ganho ou a perda cumulativa resultante do instrumento de *hedge* que se mantém reconhecida no patrimônio líquido desde o período em que o *hedge* era eficaz (ver item 106 (a)) deve permanecer reconhecida separadamente no patrimônio líquido até que a transação prevista ocorra ou deixe de se esperar que ocorra. Quando a transação ocorrer, aplicam-se os itens 108, 109 ou 111. Se já não se espera que a transação ocorra, o ganho ou a perda cumulativa que tinha sido reconhecida diretamente no patrimônio líquido deve ser reconhecida no resultado.

#### *Hedge de investimento líquido*

113. Os *hedges* de investimento líquido em operação no exterior, incluindo *hedge* de item monetário que seja contabilizado como parte do investimento líquido (ver a NBC TSP 24), devem ser contabilizados de forma semelhante aos *hedges* de fluxo de caixa:

- (a) a parte do ganho ou da perda resultante do instrumento de *hedge* que for determinada como *hedge* eficaz (ver item 98) deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido por meio da demonstração de mutações no patrimônio líquido (NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis); e
- (b) a parte ineficaz deve ser reconhecida no resultado.

#### **Vigência**

Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que esses prevalecem.

Brasília, 18 de novembro de 2021.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

# NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 33, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2021

Aprova a NBC TSP 33 – Instrumentos Financeiros: Divulgações.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a *Ipsas 30 — Financial Instruments: Disclosures*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (Ipsasb>Ifac):

## NBC TSP 33 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS: DIVULGAÇÕES

Sumário	Item
Objetivo	1 - 2
Alcance	3 - 7
Definições	8
Classes de instrumentos financeiros e nível de divulgação	9
Relevância de instrumentos financeiros para a situação patrimonial e o resultado	10
Balanço Patrimonial	11 - 23
Categorias de ativos financeiros e passivos financeiros	11
Ativos financeiros ou passivos financeiros pelo valor justo por meio do resultado	12 - 17
Compensação de ativos financeiros e passivos financeiros	17A - 17F
Garantias	18 - 19
Ajuste para perdas de créditos	20 - 20A
Instrumentos financeiros compostos com múltiplos derivativos embutidos	21
Descumprimentos e violações dos termos contratuais	22 – 23
Demonstração do resultado	24 -
Itens de receita, despesa, ganhos ou perdas	24 - 24 A
Outras divulgações	25 - 28
Políticas contábeis	25 - 26
Estratégia de gerenciamento de risco	26A - 26C
Valor, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros	27 - 27F
Efeitos da contabilização de hedge sobre a situação patrimonial e desempenho	28 - 28F
Opção para designar a exposição de crédito como mensurada ao valor justo por meio do resultado	28G
Valor justo	29 - 36
Empréstimos subsidiados	37 - 39 A
Natureza e extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros	38 - 39 A
Divulgações qualitativas	40
Divulgações quantitativas	41 - 42
Risco de crédito	42A - 46
Alcance e objetivos	42A - 42E
Práticas de gerenciamento de risco de crédito	42F - 42 L

<b>Exposição a risco de crédito</b>	<b>42M – 44</b>
<b>Garantias e outros instrumentos de melhoria de crédito obtidos</b>	<b>45</b>
<b>Risco de liquidez</b>	<b>46</b>
<b>Risco de mercado</b>	<b>47 – 49C</b>
<b>Análise de sensibilidade</b>	<b>47 - 48</b>
<b>Outras divulgações de risco de mercado</b>	<b>49</b>
<b>Transferência de ativos financeiros</b>	<b>49A – 49C</b>
<b>Ativos financeiros transferidos que não são desreconhecidos em sua totalidade</b>	<b>49D</b>
<b>Ativos financeiros transferidos que são desreconhecidos em sua totalidade</b>	<b>49E – 49G</b>
<b>Informações suplementares</b>	<b>49H</b>
<b>Aplicação inicial da NBC TSP 31</b>	<b>49I - 54</b>
<b>Vigência</b>	<b>54A</b>

## Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer as divulgações cujas entidades devem disponibilizar nas suas demonstrações contábeis para possibilitar aos usuários avaliar:
  - (a) a relevância dos instrumentos financeiros para a situação patrimonial e para o resultado da entidade; e
  - (b) a natureza e a extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta durante e ao fim do período a que se referem as demonstrações contábeis, e como a entidade gerencia esses riscos.
2. Os princípios nesta Norma complementam os princípios para reconhecimento, mensuração e apresentação de ativos financeiros e passivos financeiros da NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: apresentação, NBC TSP 31 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e da NBC TSP 32 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de Hedge – Aplicação Residual).

## Alcance

3. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades que estão sob o alcance das NBCs TSP e a todos os tipos de instrumentos financeiros dessas entidades, exceto:
  - (a) participações em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto, que devem ser contabilizadas de acordo com a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas, a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas ou a NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Entretanto, em alguns casos, as NBCs TSP 16 e 17 e 18 exigem ou permitem que a entidade contabilize as participações em controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto, segundo a NBC TSP 31. Nesses casos, as entidades devem observar as exigências desta Norma. As entidades também devem aplicar esta Norma a todos os derivativos ligados a participações em controladas, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto, a menos que o derivativo satisfaça a definição de instrumento patrimonial da NBC TSP 30;
  - (b) direitos e obrigações dos empregadores decorrentes de planos de benefícios a empregados, aos quais se aplica a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados;
  - (c) direitos e obrigações decorrentes de contratos de seguro. Contudo, esta Norma se aplica a:
    - (i) derivativos que estão embutidos em contratos de seguro, quando a NBC TSP 31 exige que a entidade os contabilize separadamente; e
    - (ii) emitente de contratos de garantia financeira, caso este aplique a NBC TSP 31 no reconhecimento e mensuração desses contratos. Contudo, deve aplicar as normas contábeis nacionais ou internacionais relevantes referentes a contratos de seguros no reconhecimento e na mensuração destes, se assim o emitente optar;

Além dos itens (i) e (ii) anteriores, a entidade pode aplicar esta Norma a contratos de seguro que envolvam a transferência de risco financeiro.

- (d) instrumentos financeiros, contratos e obrigações decorrentes de operações de pagamento com base em ações, exceto para contratos dentro do alcance dos itens 4 a 6 da NBC TSP 31, aos quais esta Norma se aplica; e
  - (e) instrumentos que são necessariamente classificados como instrumentos patrimoniais de acordo com os itens 15 e 16 ou itens 17 e 18 da NBC TSP 30.
4. Esta Norma se aplica a instrumentos financeiros reconhecidos e não reconhecidos. Instrumentos financeiros reconhecidos incluem ativos e passivos financeiros que estão dentro do alcance da NBC TSP 31. Instrumentos financeiros não reconhecidos incluem alguns instrumentos financeiros que, embora fora do alcance da NBC TSP 31, estão dentro do escopo desta Norma (tais como alguns compromissos de empréstimo).
  5. Esta Norma se aplica a contratos de compra ou venda de item não financeiro que esteja dentro do alcance da NBC TSP 31, itens 6 a 8.
  - 5A. Os requisitos de divulgação de risco de crédito, descritos nos itens 42A a 42N, aplicam-se aos direitos de recebíveis que resultam de transações com contraprestação, conforme a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação, e de transações sem contraprestação, conforme a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, os quais dão origem a instrumentos financeiros com o propósito de reconhecer ganhos ou perdas na redução ao valor recuperável, conforme o item 3 da NBC TSP 31. Qualquer referência a ativos financeiros ou a instrumentos financeiros nesses itens devem incluir esses direitos, salvo se especificado de outro modo.

6 e 7. (Eliminados).

## Definições

8. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:  
**Risco de crédito** é o risco de que uma das partes de um instrumento financeiro cause uma perda à outra parte pelo não cumprimento da sua obrigação.  
**Grau de classificação de risco de crédito** é uma classificação de risco de crédito baseada no risco de inadimplência que possa ocorrer no instrumento financeiro.  
**Risco de moeda** é o risco de o valor justo ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro oscilarem devido a mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira.  
**Risco de taxa de juros** é o risco de o valor justo ou os fluxos de caixa futuros de instrumento financeiro oscilarem devido a mudanças nas taxas de juros de mercado.  
**Risco de liquidez** é o risco de que a entidade enfrente dificuldades para cumprir obrigações relacionadas a passivos financeiros que são liquidadas pela entrega de caixa ou outro ativo financeiro.  
**Empréstimos a pagar** são passivos financeiros que não sejam contas a pagar comerciais de curto prazo, sob condições normais de crédito.  
**Risco de mercado** é o risco de que o valor justo ou os fluxos de caixa futuros de instrumento financeiro oscilarem devido a mudanças nos preços de mercado. O risco de mercado compreende três tipos de risco: risco de moeda, risco de taxa de juros e outros riscos de preços.  
**Outros riscos de preço** são os riscos de o valor justo ou de os fluxos de caixa futuros de instrumento financeiro oscilarem devido a alterações nos preços de mercado (distintas do que decorrem do risco de taxa de juros ou riscos de moeda), quer sejam essas alterações causadas por fatores específicos do instrumento financeiro ou do seu emitente, ou fatores que afetam todos os instrumentos financeiros semelhantes negociados no mercado.

Os termos definidos em outras NBCs TSP são utilizados nesta Norma com o mesmo significado, conforme consta nessas outras normas.

Classes de instrumentos financeiros e nível de divulgação

9. Quando esta Norma exigir divulgações por classe de instrumento financeiro, a entidade deve agrupar instrumentos financeiros em classes apropriadas de acordo com a natureza da informação divulgada e levando em consideração as características desses instrumentos financeiros. A entidade deve fornecer informação suficiente para permitir conciliação com as linhas dos itens apresentados no balanço patrimonial.

**Relevância de instrumentos financeiros para a situação patrimonial e o resultado**

10. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar a relevância dos instrumentos financeiros para sua situação patrimonial e seu resultado.

**Balanço patrimonial**

**Categorias de ativos financeiros e passivos financeiros**

11. O valor contábil de cada uma das seguintes categorias, conforme definição da NBC TSP 31, deve ser divulgado no balanço patrimonial ou nas notas explicativas:
- (a) ativos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado, demonstrando separadamente (i) aqueles considerados dessa forma no reconhecimento inicial ou em momento subsequente, de acordo com o item 152 da NBC TSP 31, e (ii) aqueles obrigatoriamente mensurados ao valor justo por meio do resultado, de acordo com a NBC TSP 31;
  - (b) a (d) (Eliminados);
  - (e) passivos financeiros pelo valor justo por meio do resultado, demonstrando separadamente (i) aqueles considerados dessa forma no reconhecimento inicial ou em momento subsequente, de acordo com o item 152 da NBC TSP 31 e (ii) aqueles que cumprem a definição de mantidos para negociação, conforme a NBC TSP 31;
  - (f) ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;
  - (g) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado; e
  - (h) ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do patrimônio líquido, apresentando separadamente (i) ativos financeiros que são mensurados ao valor justo por meio do patrimônio líquido, de acordo com o item 41 da NBC TSP 31; e (ii) investimentos em instrumentos patrimoniais considerados dessa forma no reconhecimento inicial, de acordo com o item 106 da NBC TSP 31.

**Ativos financeiros ou passivos financeiros pelo valor justo por meio do resultado**

12. Se a entidade tiver designado um ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros) como mensurável ao valor justo por meio do resultado, o qual deveria ter sido mensurado pelo valor justo por meio do patrimônio líquido ou pelo custo amortizado, ela deve divulgar:
- (a) a exposição máxima ao risco de crédito [ver item 43(a)] do ativo financeiro (ou do grupo de ativos financeiros) no final do período a que se referem as demonstrações contábeis;
  - (b) o montante pelo qual quaisquer derivativos de crédito ou outros instrumentos similares mitiga a exposição máxima ao risco de crédito [ver item 43 (b)];
  - (c) o montante da variação, durante o período e cumulativamente, no valor justo do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros) que seja atribuível a mudanças no risco de crédito do ativo financeiro, determinado tanto:
    - (i) como a quantia da variação no valor justo que não é atribuível a mudanças nas condições de mercado que dão origem ao risco de mercado; ou
    - (ii) utilizando um método alternativo que a entidade avalia representar com maior confiabilidade o montante da variação em seu valor justo, que é atribuível a mudanças no risco de crédito do ativo.

Variações nas condições de mercado que dão origem ao risco de mercado incluem mudanças na taxa de juros observável (*benchmark*), no preço de *commodity*, na taxa de câmbio ou nos índices de preços e taxas.

- (d) o montante da variação no valor justo de quaisquer derivativos de crédito relacionados ou instrumentos similares que tenha ocorrido durante o período e cumulativamente, desde que o ativo financeiro tenha sido considerado como tal.

13. Se a entidade designou um passivo financeiro pelo valor justo por meio do resultado de acordo com o item 46 da NBC TSP 31, e é obrigada a apresentar os efeitos das variações no risco de crédito desse passivo no patrimônio líquido (ver item 108 da NBC TSP 31), ela deve divulgar:

- (a) o montante da variação, cumulativamente, no valor justo do passivo financeiro que seja atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo;
- (b) a diferença entre o valor contábil do passivo financeiro e o montante que a entidade seria contratualmente obrigada a pagar, no vencimento, ao credor da obrigação; e
- (c) quaisquer transferências do ganho ou perda acumulada dentro do patrimônio líquido durante o período, incluindo as razões dessas transferências;
- (d) se um passivo é desreconhecido durante o período, o montante apresentado no patrimônio líquido que foi realizado quando do desreconhecimento (se houver).

13A. Se a entidade tiver designado o passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 46 da NBC TSP 31, e for obrigada a apresentar todas as alterações no valor justo desse passivo (incluindo os efeitos das variações no risco de crédito do passivo) no resultado (ver itens 108 e 109 da NBC TSP 31), ela deve divulgar:

- (a) o montante da variação, durante o período e cumulativamente, no valor justo do passivo financeiro que seja atribuível a alterações no risco de crédito desse; e
- (b) a diferença entre o valor contábil do passivo financeiro e o valor que a entidade estaria contratualmente obrigada a pagar, no vencimento, ao credor da obrigação.

14. A entidade também deve divulgar:

- (a) a descrição detalhada dos métodos utilizados para cumprir os requisitos dos itens 12(c), 13(a) ou 13A(a) e o item 108(a) da NBC TSP 31, incluindo a explicação do motivo pelo qual o método é apropriado;
- b) se a entidade concluir que a divulgação apresentada, seja no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, para cumprir os requisitos dos itens 12(c), 13(a), 13A(a) ou do item 108(a) da NBC TSP 31 não representa de maneira confiável a mudança no valor justo do ativo financeiro ou do passivo financeiro, atribuível às variações no seu risco de crédito, as motivações para se chegar a essa conclusão e os fatores considerados como relevantes;
- (c) a descrição detalhada da(s) metodologia(s) utilizada(s) para determinar se a apresentação dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo no resultado criaria ou aumentaria o descasamento contábil no resultado (ver itens 108 e 109 da NBC TSP 31). Se a entidade é obrigada a apresentar os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo no resultado (ver item 109 da NBC TSP 31), a divulgação deve incluir a descrição detalhada da relação econômica.

Investimento em instrumento patrimonial designado a valor justo reconhecido por meio do patrimônio líquido.

14A. Se a entidade tiver designado investimentos em instrumentos patrimoniais como sendo mensurados ao valor justo por meio do patrimônio líquido, conforme permitido pelo item 106 da NBC TSP 31, ela deve divulgar:

- (a) quais investimentos em instrumentos patrimoniais foram designados a valor justo reconhecidos por meio do patrimônio líquido;
  - (b) as razões para utilizar essa alternativa de apresentação;
  - (c) o valor justo de cada um desses investimentos ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis;
  - (d) dividendos reconhecidos durante o período, apresentando separadamente aqueles relativos a investimentos desreconhecidos durante o período a que se referem as demonstrações contábeis e aqueles relativos a investimentos mantidos ao final do referido período; e
  - (e) quaisquer transferências de ganho ou perda acumulada dentro do patrimônio líquido durante o período, incluindo as razões dessas transferências.
- 14B. Se a entidade tiver desreconhecido investimentos em instrumentos patrimoniais mensurados ao valor justo reconhecido por meio do patrimônio líquido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis, ela deve divulgar:
- (a) as razões para a alienação dos investimentos;
  - (b) o valor justo dos investimentos na data do desreconhecimento;
  - (c) o ganho ou a perda acumulada na alienação.

#### Reclassificação

15. (Eliminado).

- 15A A entidade deve divulgar se, nos períodos a que se referem as demonstrações contábeis atuais ou de exercícios anteriores, reclassificou quaisquer ativos financeiros de acordo com o item 54 da NBC TSP 31. Para cada um desses eventos, a entidade deve divulgar:
- (a) a data da reclassificação;
  - (b) a explicação detalhada da alteração no modelo de negócios e a descrição qualitativa de seu efeito sobre as demonstrações contábeis da entidade; e
  - (c) o valor reclassificado dentro e fora de cada categoria.
- 15B Para cada período a que se refere as demonstrações contábeis subsequente à reclassificação até o desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para ativos reclassificados em categoria distinta da categoria de valor justo por meio do resultado, para a categoria de mensurados ao custo amortizado ou ao valor justo reconhecido por meio do patrimônio líquido de acordo com o item 54 da NBC TSP 31:
- (a) a taxa de juros efetiva fixada na data da reclassificação; e
  - (b) a receita de juros reconhecida.
- 15C Se, desde a última data a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade tiver reclassificado ativos financeiros em categoria distinta da categoria de valor justo por meio do patrimônio líquido, de modo que eles sejam mensurados ao custo amortizado, ou distinta da categoria de valor justo por meio do resultado, de modo que eles sejam mensurados ao custo amortizado ou ao valor justo por meio do patrimônio líquido, ela deve divulgar:
- (a) o valor justo dos ativos financeiros no final do período a que se referem as demonstrações contábeis; e
  - (b) o ganho ou perda no valor justo que deveria ter sido reconhecido no resultado ou no patrimônio líquido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis, caso os ativos financeiros não tivessem sido reclassificados.

16 e 17 (Eliminados).

#### Compensação de ativos financeiros e passivos financeiros

- 17A. As divulgações nos itens de 17B a 17E complementam as outras exigências de divulgação desta Norma e são exigidas para todos os instrumentos financeiros reconhecidos, que são compensados de acordo com o item 47 da NBC TSP 30. Essas divulgações também se aplicam a instrumentos financeiros reconhecidos que estão sujeitos a um acordo principal de compensação com força executória ou acordo similar, independentemente se eles são compensados de acordo com o item 47 da NBC TSP 30.
- 17B. A entidade deve divulgar informações para possibilitar aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem o efeito ou efeito potencial de acordos de liquidação na situação patrimonial líquida da entidade. Isso inclui o efeito ou efeito potencial de direitos de compensação associados aos ativos financeiros e passivos financeiros reconhecidos pela entidade, que estão dentro do alcance do item 17A.
- 17C. Para atingir o objetivo descrito no item 17B, a entidade deve divulgar, no final do período a que se referem as demonstrações contábeis, as seguintes informações quantitativas separadamente para ativos financeiros e passivos financeiros reconhecidos, que estão dentro do alcance do item 17A:
- a) os valores brutos desses ativos financeiros e passivos financeiros reconhecidos;
  - (b) os valores que são compensados de acordo com os critérios descritos no item 47 da NBC TSP 30 ao determinar os valores líquidos apresentados no balanço patrimonial;
  - (c) os valores líquidos apresentados no balanço patrimonial;
  - (d) os valores sujeitos a acordo principal de compensação com força executória ou acordo similar que não estão de outro modo incluídos no item 17C(b), incluindo:
    - (i) valores relativos a instrumentos financeiros reconhecidos, que não atendem a alguns ou a todos os critérios de compensação descritos no item 47 da NBC TSP 30; e
    - (ii) valores relativos à garantia financeira (incluindo garantia em caixa); e
    - (e) o valor líquido após deduzir os valores da alínea (d) dos valores da alínea (c).
- As informações exigidas por este item devem ser apresentadas em formato tabular, separadamente para ativos financeiros e passivos financeiros, salvo se outro formato for o mais apropriado.
- 17D. O valor total divulgado, de acordo com o item 17C (d), para um instrumento deve ser limitado ao valor do item 17C (c) para esse instrumento.
- 17E. A entidade deve incluir descrição nas divulgações dos direitos de compensação associados aos ativos financeiros e passivos financeiros reconhecidos pela entidade, sujeitos a acordo principal de compensação com força executória e a acordos similares que são divulgados de acordo com o item 17C(d), incluindo a natureza desses direitos.
- 17F. Se as informações requeridas pelos itens de 17B a 17E forem divulgadas em mais de uma nota explicativa às demonstrações contábeis, a entidade deve fazer referência cruzada a essas notas explicativas.

#### Garantias

18. A entidade deve divulgar:

- (a) o valor contábil dos ativos financeiros que foram apresentados como garantia para passivos ou passivos contingentes, incluindo os valores que tenham sido reclassificados em consonância com o item 34(a) da NBC TSP 31; e
  - (b) os termos e as condições relativos à garantia.
19. Quando a entidade fornece garantia (de ativos financeiros ou não financeiros) e é permitido vender ou reapresentar essa garantia na ausência de descumprimento por parte do favorecido dela mesma, a entidade deve divulgar:
- (a) o valor justo da garantia fornecida;
  - (b) o valor justo de qualquer garantia vendida ou reapresentada, e se a entidade tem obrigação de devolvê-la; e
  - (c) os termos e as condições associados à utilização da garantia.

#### Ajuste para perdas de créditos

20. (Eliminado).

- 20A. O valor contábil de ativos financeiros mensurados ao valor justo reconhecidos por meio do patrimônio líquido, de acordo com o item 41 da NBC TSP 31, não deve ser reduzido pela provisão para perdas, e a entidade não deve apresentar a provisão para perdas separadamente no balanço patrimonial como redução do valor contábil do ativo financeiro. Contudo, a entidade deve divulgar a provisão para perdas nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

#### Instrumentos financeiros compostos com múltiplos derivativos embutidos

21. Se a entidade tiver emitido um instrumento que contenha tanto um passivo como um componente do patrimônio líquido (ver o item 33 da NBC TSP 30), e o instrumento possuir múltiplos derivativos embutidos cujos valores são interdependentes (tais como um instrumento de dívida conversível exigível), ela deve divulgar a existência dessas situações.

#### Descumprimentos e violações dos termos contratuais

22. Para empréstimos a pagar reconhecidos ao final da data a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar:
- (a) detalhes de quaisquer descumprimentos contratuais durante o período do principal, juros, amortização ou condições de resgate desses empréstimos a pagar;
  - (b) o valor contábil dos empréstimos a pagar em atraso na data a que se referem as demonstrações contábeis; e
  - (c) se o atraso foi regularizado, ou se os termos do empréstimo a pagar foram renegociados, antes da autorização para publicação das demonstrações contábeis.
23. Se, durante o período, tiver havido violações dos termos contratuais diferentes das descritas no item 22, a entidade deve divulgar a mesma informação exigida no item 22, caso essas violações permitam ao credor exigir vencimento antecipado (a menos que essas violações tenham sido regularizadas, ou as condições do empréstimo tenham sido renegociadas, durante ou antes da data a que se referem as demonstrações contábeis).

#### Demonstração do resultado

## Itens de receita, despesa, ganhos ou perdas

24. A entidade deve divulgar os seguintes itens de receita, despesa, ganhos ou perdas, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas:

(a) ganhos líquidos ou perdas líquidas em:

- (i) ativos financeiros ou passivos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado, apresentando separadamente aqueles ativos financeiros ou passivos financeiros considerados como tais no reconhecimento inicial ou em momento subsequente de acordo com o item 152 da NBC TSP 31, ou aqueles ativos financeiros ou passivos financeiros que são, obrigatoriamente, mensurados pelo valor justo por meio do resultado, conforme a NBC TSP 31 (ex.: passivos financeiros que observam a definição de mantidos para negociação na NBC TSP 31). Para os passivos financeiros designados como sendo valor justo por meio do resultado, a entidade deve apresentar separadamente os valores de ganhos ou perdas reconhecidas no patrimônio líquido e os valores reconhecidos no resultado;
- (ii a iv) (Eliminados);
- (v) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado;
- (vi) ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;
- (vii) investimentos em instrumentos patrimoniais designados como ao valor justo reconhecido por meio do patrimônio líquido, de acordo com o item 106 da NBC TSP 31; e
- (viii) ativos financeiros mensurados ao valor justo reconhecido por meio do patrimônio líquido, de acordo com o item 41 da NBC TSP 31, apresentando separadamente os valores de ganhos ou perdas reconhecidos no patrimônio líquido durante o período e o valor reclassificado por ocasião do desreconhecimento do patrimônio líquido acumulados para o resultado do período;

(b) receita total e despesa total de juros (calculados utilizando-se o método da taxa efetiva de juros) para os ativos ou passivos financeiros que são mensurados ao custo amortizado ou ao valor justo reconhecido por meio do patrimônio líquido, de acordo com o item 41 da NBC TSP 31 (apresentando esses valores separadamente); ou passivos financeiros que não são mensurados ao valor justo por meio do resultado;

(c) receitas e despesas de tarifas bancárias e outras relacionadas (que não as incluídas na determinação da taxa de juros efetiva) decorrentes de:

- (i) ativos financeiros ou passivos financeiros que não tenham sido mensurados ao valor justo por meio do resultado; e
- (ii) fideicomisso e outras atividades fiduciárias que resultem na posse ou no investimento de ativos em favor de indivíduos, fundos de fideicomisso, fundos de pensão e outras instituições; e

(d) e (e) (Eliminados).

24A. A entidade deve divulgar a análise dos ganhos ou perdas reconhecidos na demonstração do resultado decorrentes do desreconhecimento de ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, apresentando separadamente ganhos e perdas decorrentes do desreconhecimento desses ativos financeiros. Essa divulgação deve incluir os motivos do desreconhecimento.

## Outras divulgações

25. De acordo com o item 132 da NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade deve divulgar, em nota explicativa relativa ao resumo das políticas contábeis relevantes, a base (ou as bases) de mensuração utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis, bem como as outras políticas contábeis adotadas que sejam relevantes para o entendimento dessas demonstrações.

#### Contabilidade de *hedge*

25A. A entidade deve aplicar as exigências de divulgação contidas nos itens de 25B a 28F para as exposições a risco que a entidade protege e para as quais ela escolhe aplicar a contabilização de *hedge*. As divulgações de contabilização de *hedge* devem fornecer informações sobre:

- (a) a estratégia de gerenciamento de risco da entidade e como ela é aplicada para gerenciar o risco;
- (b) como as atividades de *hedge* da entidade podem afetar o valor, a época e a incerteza de seus fluxos de caixa futuros; e
- (c) o efeito que a contabilização de *hedge* teve sobre o balanço patrimonial, a demonstração do resultado e a demonstração das mutações do patrimônio líquido da entidade.

25B. A entidade deve apresentar as divulgações requeridas em uma única nota explicativa ou em seção separada em suas demonstrações contábeis. Entretanto, a entidade não precisa duplicar informações que já estejam apresentadas em outro lugar, desde que as informações sejam incorporadas por referência cruzada das demonstrações contábeis com alguma outra demonstração, como, por exemplo, relatório da administração ou relatório de risco, que esteja disponível aos usuários das demonstrações contábeis nos mesmos termos que as demonstrações contábeis e na mesma época. Sem as informações incorporadas por referência cruzada, as demonstrações contábeis estão incompletas.

25C. Quando os itens de 26A a 28F exigem que a entidade separe por categoria de risco as informações divulgadas, a entidade deve determinar cada categoria de risco com base nas exposições a risco que a entidade decide proteger e para as quais a contabilização de *hedge* é aplicada. A entidade deve determinar as categorias de risco de forma consistente para todas as divulgações da contabilização de *hedge*.

25D. Para atender aos objetivos do item 25A, a entidade deve (exceto se especificado de outro modo) determinar quanto detalhe deve divulgar; quanta ênfase deve colocar em diferentes aspectos dos requisitos de divulgação; o nível apropriado de agregação ou desagregação; e se os usuários das demonstrações contábeis precisam de explicações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas. Entretanto, a entidade deve utilizar o mesmo nível de agregação ou de desagregação que utiliza para requisitos de divulgação das respectivas informações nesta Norma e na NBC TG 46 – Mensuração do Valor Justo.

#### 26. (Eliminado)

#### Estratégia de gerenciamento de risco

26A. A entidade deve explicar sua estratégia de gerenciamento de risco para cada categoria de risco de exposição a risco que decide proteger e para a qual a contabilização de *hedge* é

aplicada. Essa explicação deve permitir que os usuários das demonstrações contábeis avaliem (por exemplo):

- (a) como surge cada risco;
- (b) como a entidade gerencia cada risco – isso inclui se a entidade protege o item em sua totalidade para todos os riscos ou protege um componente (ou componentes) do risco do item e por quê; e
- (c) a extensão das exposições a risco que a entidade gerencia.

26B. Para atender aos requisitos do item 26A, as informações devem incluir (entre outras) a descrição de:

- (a) instrumentos de *hedge* utilizados (e como eles são utilizados) para proteger exposições a risco;
- (b) como a entidade determina a relação econômica entre o item protegido e o instrumento de *hedge* para fins de avaliação da efetividade de *hedge*; e
- (c) como a entidade estabelece o índice de *hedge* e quais são as fontes de não efetividade de *hedge*.

26C. Quando a entidade designar um componente de risco específico como item protegido (ver item 128 da NBC TSP 31), ela deve fornecer, além das divulgações exigidas pelos itens 26A e 26B, informações qualitativas ou quantitativas sobre:

- (a) como a entidade determinou o componente de risco que é designado como item protegido (incluindo a descrição da natureza da relação entre o componente de risco e o item como um todo); e
- (b) como o componente de risco está relacionado ao item em sua totalidade (por exemplo, o componente de risco designado historicamente cobriu em média 80% das alterações no valor justo do item como um todo).

Valor, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros

27. (Eliminado).

27A. A menos que esteja sujeita à isenção do item 27C, a entidade deve divulgar por categoria de risco informações quantitativas, para permitir que os usuários de suas demonstrações contábeis avaliem os termos e condições dos instrumentos de *hedge* e como eles afetam o valor, a época e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.

27B. Para atender aos requisitos do item 27A, a entidade deve fornecer a detalhamento que permita divulgar:

- (a) o perfil da época do valor nominal do instrumento de *hedge*; e
- (b) se aplicável, o preço ou a taxa média (por exemplo, preços de exercício ou a termo, etc.) do instrumento de *hedge*.

27C. Em situações em que a entidade frequentemente restabelece (ou seja, descontinua e reinicia) relações de *hedge*, porque tanto o instrumento de *hedge* quanto o item protegido frequentemente mudam (ou seja, a entidade utiliza um processo dinâmico em que tanto a exposição quanto os instrumentos de *hedge* utilizados para gerenciar essa exposição não permanecem os mesmos por muito tempo), a entidade:

- (a) está isenta de fornecer as divulgações exigidas pelos itens 27A e 27B;
- (b) deve divulgar:

- (i) informações sobre qual é a estratégia de gerenciamento de risco em relação a essas relações de *hedge*;
- (ii) a descrição de como ela reflete sua estratégia de gerenciamento de risco, utilizando a contabilização de *hedge* e designando essas relações de *hedge* específicas; e
- (iii) a indicação da frequência com que as relações de *hedge* são descontinuadas e reiniciadas como parte do processo da entidade em relação a essas relações de *hedge*.

27D. A entidade deve divulgar, por categoria de risco, a descrição das fontes da não efetividade de *hedge* que devem afetar a relação de *hedge* durante o período da relação.

27E. Se outras fontes de não efetividade de *hedge* surgirem na relação de *hedge*, a entidade deve divulgar essas fontes por categoria de risco e explicar a não efetividade de *hedge* resultante.

27F. Para *hedges* de fluxo de caixa, a entidade deve divulgar a descrição de qualquer transação prevista para a qual a contabilização de *hedge* tinha sido utilizada anteriormente, mas que não deve mais ocorrer.

Efeitos da contabilização de *hedge* sobre a situação patrimonial e o resultado.

28. (Eliminado).

28A. A entidade deve divulgar, em forma de tabela, os seguintes valores referentes a itens designados como instrumentos de *hedge*, separadamente por categoria de risco para cada tipo de *hedge* (*hedge* de valor justo, *hedge* de fluxo de caixa ou *hedge* de investimento líquido em operação no exterior):

- (a) o valor contábil dos instrumentos de *hedge* (ativos financeiros separadamente de passivos financeiros);
- (b) a rubrica no balanço patrimonial que inclui o instrumento de *hedge*;
- (c) a alteração no valor justo do instrumento de *hedge* utilizado como base para reconhecer a não efetividade de *hedge* do período; e
- (d) os valores nominais (incluindo quantidades, como, por exemplo, toneladas ou metros cúbicos) dos instrumentos de *hedge*.

28B. A entidade deve divulgar, em forma de tabela, os seguintes valores referentes a itens protegidos separadamente por categoria de risco para os tipos de *hedge*:

- (a) para *hedges* de valor justo:

- (i) o valor contábil do item protegido, reconhecido no balanço patrimonial (apresentando ativos separadamente de passivos);
- (ii) o valor acumulado dos ajustes de *hedge* de valor justo sobre o item protegido, incluído no valor contábil do item protegido, reconhecido no balanço patrimonial (apresentando ativos separadamente de passivos);
- (iii) a rubrica, no balanço patrimonial, que inclui o item protegido;
- (iv) a alteração no valor do item protegido utilizado como base para reconhecer a não efetividade de *hedge* do período; e
- (v) o valor acumulado remanescente dos ajustes de *hedge* do valor justo no balanço patrimonial, para quaisquer itens protegidos que deixaram de ser ajustados para proteger ganhos e perdas de *hedge*, de acordo com o item 139 da NBC TSP 31;

- (b) para *hedges* de fluxo de caixa e *hedges* de investimento líquido em operação no exterior:
- (i) as alterações no valor do item protegido utilizado como base para reconhecer a não efetividade de *hedge* do período (ou seja, para *hedges* de fluxo de caixa, a alteração no valor utilizado para determinar a não efetividade de *hedge*, reconhecida de acordo com o item 140(c) da NBC TSP 31);
  - (ii) os saldos na reserva de *hedge* de fluxo de caixa e na reserva de conversão de moeda estrangeira para *hedges* contínuos, que são contabilizados de acordo com os itens 140 e 142(a) da NBC TSP 31; e
  - (iii) os saldos remanescentes na reserva de *hedge* de fluxo de caixa e na reserva de conversão de moeda estrangeira de qualquer relação de *hedge* para as quais a contabilidade de *hedge* deixou de ser aplicada.

28C. A entidade deve divulgar, em forma de tabela, os seguintes valores separadamente por categoria de risco para os tipos de *hedge* da seguinte forma:

- (a) para *hedges* de valor justo:
  - (i) inefetividade de *hedge* – ou seja, a diferença entre os ganhos ou as perdas de *hedge* do instrumento de *hedge* e o item protegido – reconhecido no resultado (ou no patrimônio líquido para *hedges* de instrumento patrimonial para os quais a entidade escolheu apresentar alterações no valor justo no patrimônio líquido, de acordo com o item 106 da NBC TSP 31); e
  - (ii) a rubrica da demonstração do resultado que inclui a inefetividade de *hedge* reconhecida;
- (b) para *hedges* de fluxo de caixa e *hedges* de investimento líquido em operação no exterior:
  - (i) os ganhos ou as perdas de *hedge* do período a que se referem as demonstrações contábeis, que foram reconhecidos no patrimônio líquido;
  - (ii) a inefetividade de *hedge* reconhecida no resultado;
  - (iii) a rubrica da demonstração do resultado que inclui a inefetividade de *hedge* reconhecida;
  - (iv) o valor reclassificado da reserva de *hedge* de fluxo de caixa ou da reserva de conversão de moeda estrangeira para o resultado como ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11) (diferenciando entre os valores para os quais a contabilização de *hedge* tinha sido anteriormente utilizada, mas para os quais os fluxos de caixa futuros protegidos não devem mais ocorrer, e os valores que foram transferidos porque o item protegido afetou o resultado);
  - (v) a rubrica da demonstração do resultado que inclui o ajuste de reclassificação (ver NBC TSP 11); e
  - (vi) para *hedges* de posição líquida, os ganhos ou as perdas de *hedge* reconhecidos em rubrica separada na demonstração do resultado (ver item 149 da NBC TSP 31).

28D. Quando o volume de relações de *hedge*, às quais a isenção do item 27C se aplica, não representa os volumes normais durante o período (ou seja, o volume na data do relatório não reflete os volumes durante o período), a entidade deve divulgar esse fato e a razão pela qual ela acredita que os volumes não são representativos.

28E. A entidade deve fornecer a conciliação de cada componente do patrimônio líquido e a análise do patrimônio líquido de acordo com a NBC TSP 11, que, consideradas em conjunto:

- (a) diferenciam, no mínimo, entre os valores referentes às divulgações no item 28C(b)(i) e (b)(iv) e os valores contabilizados de acordo com o item 140(d)(i) e (iii) da NBC TSP 31;
- (b) diferenciam entre os valores associados ao valor temporal das opções que protegem os itens protegidos relativos a transações e os valores associados ao valor temporal das opções que protegem os itens protegidos pelo período de tempo, quando a entidade contabiliza o valor temporal da opção de acordo com o item 144 da NBC TSP 31; e
- (c) diferenciam entre os valores associados aos elementos a termo dos contratos a termo e os *spreads* da base da moeda estrangeira dos instrumentos financeiros, que protegem os itens protegidos relativos a transações, e os valores associados aos elementos a termo dos contratos a termo e os *spreads* da base da moeda estrangeira dos instrumentos financeiros que protegem itens protegidos pelo período de tempo, quando a entidade deve contabilizar esses valores de acordo com o item 145 da NBC TSP 31.

28F. A entidade deve divulgar as informações exigidas no item 28E, separadamente, por categoria de risco. Essa desagregação por risco pode ser fornecida nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

Opção para designar a exposição de crédito como mensurada ao valor justo por meio do resultado

28G. Se a entidade designou o instrumento financeiro, ou parte desse instrumento, como mensurado ao valor justo por meio do resultado porque utiliza derivativo de crédito para gerenciar o risco de crédito desse instrumento financeiro, a entidade deve divulgar:

- (a) para derivativos de crédito, que foram utilizados para gerenciar o risco de crédito de instrumentos financeiros designados como mensurados ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 152 da NBC TSP 31, a conciliação de cada valor nominal e o valor justo no início e no final do período;
- (b) o ganho ou a perda reconhecida no resultado na designação de instrumento financeiro, ou de parte desse instrumento, como mensurado ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 152 da NBC TSP 31; e
- (c) ao descontinuar a mensuração do instrumento financeiro, ou de parte desse instrumento, como ao valor justo por meio do resultado, o valor justo desse instrumento financeiro que se tornou o novo valor contábil de acordo com o item 155 da NBC TSP 31 e o respectivo valor nominal ou principal (exceto para fornecer informações comparativas de acordo com a NBC TSP 11, a entidade não precisa continuar essa divulgação em períodos subsequentes).

Valor justo

- 29. Exceto o que foi estabelecido no item 35, para cada classe de ativo financeiro e passivo financeiro (ver item 9), a entidade deve divulgar o valor justo daquela classe de ativos e passivos de forma que permita ser comparado com o seu valor contábil.
- 30. Na divulgação de valores justos, a entidade deve agrupar ativos financeiros e passivos financeiros em classes, mas deve compensá-los somente na medida em que seus valores contábeis forem compensados no balanço patrimonial.

31. A entidade deve divulgar, para cada classe de instrumentos financeiros, os métodos e, quando uma técnica de avaliação for utilizada, os pressupostos aplicados na determinação do valor justo de cada classe de ativos financeiros ou passivos financeiros. Por exemplo, se for o caso, a entidade deve divulgar informações sobre os pressupostos relativos a taxas de pagamento antecipado, estimativas de percentuais de perda com créditos, e taxas de juros ou taxas de desconto. Se houver mudança na técnica de avaliação, a entidade deve evidenciar essa mudança e a razão para fazê-la.
32. Para realizar a divulgação requerida pelo item 33, a entidade deve classificar as mensurações ao valor justo usando uma hierarquia que reflita a relevância dos *inputs* utilizados no processo de mensuração. A hierarquia do valor justo deve ter os seguintes níveis:
  - (a) preços negociados (sem ajustes) em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos (Nível 1);
  - (b) *inputs* diferentes dos preços negociados em mercados ativos incluídos no Nível 1 que são observáveis para o ativo ou passivo, diretamente (por exemplo, como preços) ou indiretamente (por exemplo, derivados dos preços) (Nível 2); e
  - (c) *inputs* para o ativo ou passivo que não são baseados em variáveis observáveis de mercado (*inputs* não observáveis) (Nível 3).

O nível na hierarquia de valor justo no qual uma mensuração de valor justo é classificada em sua totalidade deve ser determinada na base do *input* de nível mais baixo que é significativo para a mensuração do valor justo em sua totalidade. Para essa finalidade, a significância de um *input* deve ser avaliada em relação à mensuração do valor justo em sua totalidade. Se uma mensuração de valor justo usar *inputs* observáveis que requerem ajustes consideráveis baseados em *inputs* não observáveis, essa mensuração é de Nível 3. A avaliação da significância de um *input* em particular para a mensuração do valor justo em sua totalidade requer julgamento, considerando os fatores específicos para ativo ou passivo.

33. Para mensurações de valor justo reconhecidas no balanço patrimonial, a entidade deve divulgar para cada classe de instrumentos financeiros:
  - (a) o nível dentro da hierarquia de valor justo dentro do qual as mensurações de valor justo estão classificadas em sua totalidade, segregando as mensurações de valor justo de acordo com os níveis definidos no item 32;
  - (b) quaisquer transferências relevantes entre os Níveis 1 e 2 da hierarquia de valor justo e as razões para essas transferências. As transferências para dentro de cada nível devem ser evidenciadas e discutidas separadamente das transferências para fora de cada nível. Para essa finalidade, a relevância deve ser avaliada com respeito ao resultado e ativos ou passivos totais;
  - (c) para mensurações de valor justo no Nível 3, a conciliação entre os balanços de abertura e fechamento, evidenciando separadamente mudanças durante o período, atribuíveis ao seguinte:
    - (i) ganhos ou perdas totais no período reconhecidos no resultado, e a descrição sobre onde eles estão apresentados na respectiva demonstração;
    - (ii) ganhos ou perdas totais reconhecidos no patrimônio líquido;
    - (iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada tipo de transação evidenciado separadamente); e
    - (iv) transferências para dentro ou para fora no Nível 3 (por exemplo, transferências atribuíveis a mudanças na capacidade de observação dos dados de mercado) e as razões dessas transferências. As transferências relevantes para dentro do Nível 3

devem ser evidenciadas e discutidas separadamente das transferências para fora do Nível 3.

- (d) o montante de ganhos ou perdas totais para o período conforme item (c)(i) incluídos no resultado que são atribuíveis a ganhos ou perdas relacionados com aqueles ativos e passivos mantidos ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis e a descrição sobre onde esses ganhos e perdas estão apresentados na demonstração de resultado.
- (e) para mensurações de valor justo no Nível 3, se a troca de um ou mais *inputs* por alternativas razoavelmente possíveis mudar o valor justo significativamente, a entidade deve comunicar o fato e divulgar o efeito dessas mudanças. A entidade deve divulgar como foi calculado o efeito da mudança por uma alternativa razoavelmente possível. Para esse objetivo, a relevância deve ser avaliada em relação ao resultado e aos ativos totais ou passivos totais, ou, alternativamente, quando variações no valor justo tiverem sido reconhecidas no patrimônio líquido, em relação ao patrimônio líquido total.

A entidade deve apresentar as divulgações quantitativas requeridas por esse item em quadros, a menos que outro formato seja mais apropriado.

34. Se o mercado para um instrumento financeiro não for ativo, a entidade deve estabelecer seu valor justo utilizando uma técnica de avaliação. No entanto, a melhor evidência do valor justo no reconhecimento inicial é o preço de transação (i.e., o valor justo da contraprestação dada ou recebida). Pode ocorrer uma diferença entre o valor justo no reconhecimento inicial e a quantia que seria determinada na data da utilização da técnica de avaliação. Se tal diferença existir, a entidade deve divulgar, por classe de instrumento financeiro:
  - (a) a sua política contábil para reconhecer essa diferença no resultado para refletir uma alteração nos fatores (incluindo o tempo) cujos participantes do mercado deveriam considerar na definição de preço; e
  - (b) a diferença agregada ainda a ser reconhecida no resultado no início e no fim do período e a conciliação das alterações no balanço decorrentes dessa diferença.
35. Divulgações de valor justo não são exigidas:
  - (a) quando o valor contábil for uma aproximação razoável do valor justo, por exemplo, para instrumentos financeiros, tais como contas a receber de clientes e a pagar a fornecedores de curto prazo;
  - (b) (Eliminado); e
  - (c) para contrato que contenha característica de participação discricionária se o valor justo dessa característica não puder ser mensurado de maneira confiável.
36. No caso descrito no item 35(c), a entidade deve divulgar informações para auxiliar os usuários das demonstrações contábeis a fazer seu próprio julgamento a respeito da extensão de possíveis diferenças entre o valor contábil desses contratos e seus valores justos, incluindo:
  - (a) o fato de que a informação do valor justo não foi divulgada para esses instrumentos porque seus valores justos não podem ser mensurados de maneira confiável;
  - (b) uma descrição dos instrumentos financeiros, o valor contábil, e a explicação da razão de o valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável;
  - (c) informações sobre o mercado para os instrumentos financeiros;
  - (d) informações sobre se e como a entidade pretende alienar os instrumentos financeiros; e

- (e) se os instrumentos financeiros, cujo valor justo não puder previamente ser mensurado de maneira confiável, forem desreconhecidos, esse fato, seu valor contábil no momento do desreconhecimento e o montante reconhecido do ganho ou da perda.

#### Empréstimos subsidiados

37. Os empréstimos subsidiados são concedidos pelas entidades com juros abaixo das condições de mercado. Exemplos de empréstimos subsidiados incluem aqueles concedidos a países em desenvolvimento, pequenas fazendas, créditos estudantis para educação superior ou empréstimos habitacionais concedidos a famílias de baixa renda. Para empréstimos subsidiados e mensurados pelo custo amortizado, de acordo com o item 40 da NBC TSP 31, a entidade deve divulgar:

- (a) a conciliação entre os saldos de abertura e encerramento dos empréstimos, incluindo:
- (i) valor nominal de novos empréstimos concedidos durante o período;
  - (ii) o ajuste do valor justo no reconhecimento inicial;
  - (iii) empréstimos amortizados durante o período;
  - (iv) perdas reconhecidas por redução ao valor recuperável;
  - (v) qualquer aumento durante o período no valor descontado decorrente do transcurso do tempo; e
  - (vi) outras mudanças.
- (b) valor nominal dos empréstimos no final do período;
- (c) o objetivo e as condições dos vários tipos de empréstimos; e
- (d) premissas de avaliação.

37A. Para os empréstimos subsidiados pelo valor justo, a entidade deve divulgar:

- (a) a conciliação entre os saldos de abertura e encerramento dos empréstimos, incluindo:
- (i) valor nominal de novos empréstimos concedidos durante o período;
  - (ii) o ajuste do valor justo no reconhecimento inicial;
  - (iii) empréstimos amortizados durante o período;
  - (iv) o ajuste do valor justo durante o período (separado do reconhecimento inicial); e
  - (v) outras mudanças.
- (b) valor nominal dos empréstimos ao final do período;
- (c) o objetivo e as condições dos vários tipos de empréstimos, incluindo a natureza do subsídio; e
- (d) premissas de avaliação.

#### Natureza e extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros

38. A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar a natureza e a extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis.

39. As divulgações exigidas nos itens de 40 a 49 estão focadas nos riscos decorrentes de instrumentos financeiros e como eles têm sido administrados. Esses riscos tipicamente incluem, entre outros, risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado.

39A. Fazer divulgações qualitativas no contexto de divulgações quantitativas permite que os usuários façam uma associação com as divulgações relacionadas e, desse modo, formem entendimento amplo acerca da natureza e da extensão dos riscos advindos dos instrumentos financeiros. A interação entre divulgações qualitativas e quantitativas contribui para a divulgação de informação de uma forma melhor que possibilita aos usuários avaliar a exposição de uma entidade a riscos.

### **Divulgações qualitativas**

40. Para cada tipo de risco decorrente de instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:

- (a) a exposição ao risco e como ele surge;
- (b) seus objetivos, políticas e processos para gerenciar os riscos e os métodos utilizados para mensurá-los; e
- (c) quaisquer alterações em (a) ou (b) do período anterior.

### **Divulgações quantitativas**

41. Para cada tipo de risco decorrente de instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:

- (a) resumo de dados quantitativos sobre sua exposição aos riscos ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis. Essa divulgação deve estar baseada nas informações fornecidas internamente ao pessoal-chave da administração da entidade (conforme definido na NBC TSP 22 – Divulgação sobre Partes Relacionadas), por exemplo, o conselho de administração da entidade ou o seu presidente executivo;
- (b) as divulgações requeridas nos itens 43 a 49, na extensão não fornecida de acordo com (a); e
- (c) concentrações de risco, se não forem evidentes a partir das divulgações feitas de acordo com (a) e (b).

42. Se os dados quantitativos divulgados ao término do período a que se referem as demonstrações contábeis não forem representativos da exposição ao risco da entidade durante o período, a entidade deve fornecer informações adicionais que sejam representativas.

### Risco de crédito

#### Alcance e objetivos

42A. A entidade deve aplicar os requisitos de divulgação dos itens 42F a 42N a instrumentos financeiros aos quais se aplicam os requisitos de redução ao valor recuperável da NBC TG 48. Entretanto:

- (a) para recebíveis resultantes de transações com contraprestação que se encontram no alcance da NBC TSP 02 - Receita de Transação com Contraprestação, e de transações sem contraprestação que se encontram no alcance da NBC TSP 01 - Receita de Transação sem Contraprestação, além dos recebíveis de arrendamento, o item 42J(a) se aplica àqueles recebíveis cujas perdas permanentes de crédito esperadas são reconhecidas de acordo com o item 87 da NBC TSP 31, se esses ativos financeiros forem modificados e estiverem vencidos há mais de 30 dias; e
- (b) o item 42K(b) não se aplica a recebíveis de arrendamento.

42B. As divulgações de risco de crédito feitas de acordo com os itens 42F a 42N devem permitir aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem o efeito do risco de crédito sobre o valor, a época e a incerteza dos fluxos de caixa futuros. Para alcançar esse objetivo, a divulgação do risco de crédito deve fornecer:

- (a) informações sobre as práticas de gerenciamento de risco de crédito da entidade e como elas se relacionam com o reconhecimento e a mensuração de perdas de crédito esperadas, incluindo métodos, premissas e informações utilizados para mensurar as perdas de crédito esperadas;
- (b) informações qualitativas e quantitativas que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem os valores nas demonstrações contábeis resultantes de perdas de crédito esperadas, incluindo alterações no valor das perdas de crédito esperadas e os motivos dessas alterações; e
- (c) informações sobre exposição ao risco de crédito da entidade (ou seja, o risco de crédito inerente aos ativos financeiros da entidade e os compromissos para ampliar o crédito), incluindo concentrações de risco de crédito significativas.

42C. A entidade não precisa duplicar informações que já estejam apresentadas em outro lugar, desde que as informações sejam incorporadas por referência cruzada das demonstrações contábeis com outras demonstrações, como, por exemplo, relatório da administração ou relatório de risco, que esteja disponível aos usuários das demonstrações contábeis nos mesmos termos que as demonstrações contábeis e na mesma época. Sem as informações incorporadas por referência cruzada, as demonstrações contábeis estão incompletas.

42D. Para atender aos objetivos do item 42B, a entidade (exceto se especificado de outro modo) deve considerar que nível de detalhe deve divulgar, a ênfase que deve colocar em diferentes aspectos dos requisitos de divulgação, o nível apropriado de agregação ou desagregação e se os usuários das demonstrações contábeis precisam de explicações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

42E. Se as divulgações feitas de acordo com os itens 42F a 42N forem insuficientes para atingir os objetivos do item 42B, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para atingir esses objetivos.

#### Práticas de gerenciamento de risco de crédito

42F. A entidade deve explicar suas práticas de gerenciamento de risco de crédito e como elas se relacionam com o reconhecimento e a mensuração de perdas de crédito esperadas. Para alcançar esse objetivo, a entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem e avaliarem:

- (a) como a entidade determinou se o risco de crédito de instrumentos financeiros aumentou significativamente, desde o reconhecimento inicial, incluindo se e como:
  - (i) os instrumentos financeiros são considerados como tendo baixo risco de crédito, de acordo com o item 82 da NBC TSP 31, incluindo as classes de instrumentos financeiros aos quais eles se aplicam; e
  - (ii) foi refutada a suposição no item 83 da NBC TSP 31 de que houve aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial, quando os ativos financeiros estiverem vencidos há mais de 30 dias;
- (b) definições de inadimplência da entidade, incluindo os motivos para a escolha dessas definições;

- (c) como os instrumentos foram agrupados se as perdas de crédito esperadas foram mensuradas de forma coletiva;
- (d) como a entidade determinou que ativos financeiros são ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito;
- (e) a política de baixa da entidade, incluindo os indicadores de que não existe expectativa razoável de recuperação e informações sobre a política para ativos financeiros que são baixados, mas que ainda estão sujeitos à atividade de aplicação; e
- (f) como as exigências do item 84 da NBC TSP 31, para a modificação dos fluxos de caixa contratuais de ativos financeiros, foram aplicados, incluindo como a entidade:
  - (i) determina se o risco de crédito sobre o ativo financeiro que foi modificado, enquanto a provisão para perdas foi mensurada pelo valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas, melhorou na medida em que a provisão para perdas é revertida para ser mensurada pelo valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses, de acordo com o item 77 da NBC TSP 31; e
  - (ii) monitora a extensão pela qual a provisão para perdas sobre ativos financeiros que atendem aos critérios da letra (i) é subsequentemente remensurada pelo valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas de acordo com o item 75 da NBC TSP 31.

42G. A entidade deve explicar as informações, premissas e técnicas de estimativa utilizadas para aplicar os requisitos dos itens 73 a 93 da NBC TSP 31. Para esse fim, a entidade deve divulgar:

- (a) a base das informações, premissas e técnicas de estimativa utilizadas para:
  - (i) mensurar as perdas permanentes de crédito esperadas e as perdas de crédito esperadas para 12 meses;
  - (ii) determinar se o risco de crédito de instrumentos financeiros aumentou, significativamente, desde o reconhecimento inicial; e
  - (iii) determinar se o ativo financeiro é ativo financeiro com problemas de recuperação de crédito;
- (b) como informações preditivas foram incorporadas na determinação de perdas de crédito esperadas, incluindo a utilização de informações macroeconômicas; e
- (c) alterações nas técnicas de estimativa ou premissas significativas ocorridas durante o período de relatório e os motivos dessas alterações.

Informações qualitativas e quantitativas sobre valores resultantes de perdas de crédito esperadas

42H. Para explicar as alterações na provisão para perdas e os motivos dessas alterações, a entidade deve fornecer conciliação, por classe de instrumentos financeiros, desde o saldo de abertura até o saldo final da provisão para perdas, em tabela, indicando, separadamente, as alterações durante o período:

- (a) da provisão para perdas mensurada pelo valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses;
- (b) da provisão para perdas mensurada pelo valor equivalente a perdas permanentes de crédito esperadas para:
  - (i) instrumentos financeiros para os quais o risco de crédito aumentou, significativamente, desde o reconhecimento inicial, mas que não são ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito;
  - (ii) ativos financeiros que apresentam problemas de recuperação de crédito na data do relatório (mas que não foram comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito); e

- (iii) recebíveis que resultam de transações com contraprestação que estão no alcance da NBC TSP 02 ou de transações sem contraprestação que estão no alcance da NBC TSP 01, ou recebíveis de arrendamento para os quais as provisões para perdas são mensuradas de acordo com o item 87 da NBC TSP 31; e
- (c) ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito. Além da conciliação, a entidade deve divulgar o valor total das perdas de crédito esperadas não descontadas no reconhecimento inicial sobre ativos financeiros inicialmente reconhecidos durante o período a que se referem as demonstrações contábeis.

42I. Para permitir que os usuários das demonstrações contábeis compreendam as alterações na provisão para perdas divulgadas de acordo com o item 35H, a entidade deve fornecer explicação sobre como as alterações significativas no valor contábil bruto de instrumentos financeiros durante o período contribuíram para as alterações na provisão para perdas. As informações devem ser fornecidas separadamente para instrumentos financeiros que representam a provisão para perdas, conforme indicado no item 42H(a) a (c), e devem incluir informações qualitativas e quantitativas pertinentes. Exemplos de alterações no valor contábil bruto de instrumentos financeiros que contribuíram para alterações na provisão para perdas podem incluir:

- (a) alterações decorrentes de instrumentos financeiros originados ou adquiridos durante o período a que se referem as demonstrações contábeis;
- (b) modificação dos fluxos de caixa contratuais sobre ativos financeiros, que não resultam em desreconhecimento desses ativos financeiros de acordo com a NBC TSP 31;
- (c) alterações decorrentes de instrumentos financeiros que foram desreconhecidos (incluindo aqueles que foram baixados) durante o período a que se referem as demonstrações contábeis; e
- (d) alterações que ocorrem se a provisão para perdas é mensurada pelo valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses ou a perdas permanentes de crédito esperadas.

42J. Para permitir aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem a natureza e o efeito de modificações dos fluxos de caixa contratuais sobre ativos financeiros, que não resultaram em desreconhecimento, e o efeito dessas modificações na mensuração de perdas de crédito esperadas, a entidade deve divulgar:

- (a) o custo amortizado antes da modificação e o ganho ou a perda líquida na modificação reconhecidos para ativos financeiros para os quais os fluxos de caixa contratuais foram modificados durante o período de relatório, enquanto tinham provisão para perdas mensuradas pelo valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas; e
- (b) o valor contábil bruto dos ativos financeiros ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis, que foram modificados, desde o reconhecimento inicial na época em que a provisão para perdas foi mensurada, para o valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas e para os quais a provisão para perdas mudou durante o período a que se referem as demonstrações contábeis para o valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses.

42K. Para permitir aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem o efeito da garantia e outras melhorias de crédito sobre os valores resultantes de perdas de crédito esperadas, a entidade deve divulgar, por classe de instrumento financeiro:

- (a) o valor que melhor representa sua exposição máxima ao risco de crédito ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis, sem levar em consideração qualquer garantia obtida ou outra melhoria de crédito (por exemplo, acordos de compensação que não se qualifiquem para compensação, de acordo com a NBC TSP 30);
- (b) a descrição narrativa da garantia detida e outras melhorias de crédito, incluindo:
  - (i) descrição da natureza e qualidade da garantia detida;
  - (ii) explicação de quaisquer alterações significativas na qualidade dessa garantia ou melhorias de crédito como resultado de deterioração ou alterações nas políticas de garantia da entidade durante o período a que se refere as demonstrações contábeis; e
  - (iii) informações sobre instrumentos financeiros para os quais a entidade não reconheceu provisão para perdas devido à garantia obtida; e
- (c) informações quantitativas sobre a garantia detida e outras melhorias de crédito (por exemplo, quantificação da extensão em que a garantia e outras melhorias de crédito reduzem o risco de crédito) para ativos financeiros que apresentam problemas de recuperação de crédito na data do relatório.

42L. A entidade deve divulgar o valor contratual em aberto em ativos financeiros, que foram baixados durante o período a que se referem as demonstrações contábeis e ainda estão sujeitos à atividade de execução.

#### Exposição a risco de crédito

42M. Para permitir aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a exposição ao risco de crédito da entidade e compreenderem suas concentrações de risco de crédito relevantes, a entidade deve divulgar, por graus de classificação de risco, o valor contábil bruto de ativos financeiros e a exposição a risco de crédito em compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira. Essas informações devem ser fornecidas, separadamente, para instrumentos financeiros:

- (a) para os quais a provisão para perdas é mensurada pelo valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses;
- (b) para os quais a provisão para perdas é mensurada pelo valor equivalente a perdas permanentes de crédito esperadas e que são:
  - (i) instrumentos financeiros para os quais o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial, mas que não são ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito;
  - (ii) ativos financeiros que apresentam problemas de recuperação de crédito na data do relatório (mas que não foram comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito); e
  - (iii) recebíveis que resultam de transações com contraprestação que estão no alcance da NBC TSP 02 ou de transações sem contraprestação que estão no alcance da NBC TSP 01, ou recebíveis de arrendamento para os quais as provisões para perdas devem ser mensuradas de acordo com o item 87 da NBC TSP 31; e
- (c) que sejam ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito.

42N. Para recebíveis que resultam de transações com contraprestação que estão no alcance da NBC TSP 02 ou de transações sem contraprestação que estão no alcance da NBC TSP 01,

ou recebíveis de arrendamento aos quais a entidade aplica o item 87 da NBC TSP 31, as informações fornecidas de acordo com o item 42M podem basear-se em matriz de provisão.

43. Para todos os instrumentos financeiros dentro do alcance desta Norma, mas para os quais os requisitos de redução ao valor recuperável da NBC TSP 31 não se aplicam, a entidade deve divulgar, por classe de instrumento financeiro:

- (a) o montante que melhor representa sua exposição máxima ao risco de crédito ao término do período a que se referem as demonstrações contábeis sem considerar quaisquer garantias mantidas, ou outros instrumentos de melhoria de crédito (por exemplo, contratos que permitam a compensação pelo valor líquido, mas que não se qualificam para compensação segundo a NBC TSP 28); essa divulgação não é exigida para instrumentos financeiros, cujos valores contábeis melhor representem a máxima exposição ao risco de crédito; e
  - (b) a descrição da garantia mantida como título e valor mobiliário (*security*) e de outros instrumentos de melhoria de crédito, e seus efeitos financeiros (por exemplo: quantificação da extensão na qual a garantia e outros instrumentos de melhoria de crédito mitigam o risco de crédito) com relação ao montante que melhor representa a exposição máxima ao risco de crédito (quer seja divulgado de acordo com o item (a) ou representado por meio do valor contábil do instrumento financeiro);
- (c) e (d) eliminados.

44. (Eliminado).

#### Garantias e outros instrumentos de melhoria de crédito obtidos

45. Quando a entidade obtém ativos financeiros ou não financeiros durante o período, tomando posse de ativos dados em garantia ou outras melhorias de crédito, e tais ativos satisfazem ao critério de reconhecimento previsto em outras NBCs TSP, a entidade deve divulgar para tais ativos existentes na data a que se referem as demonstrações contábeis:

- (a) a natureza e o valor contábil dos ativos; e
- (b) quando os ativos não são prontamente conversíveis em caixa, as políticas adotadas pela entidade para alienação de tais ativos ou para uso em suas operações.

#### Risco de liquidez

46. A entidade deve divulgar:

- (a) uma análise dos vencimentos para passivos financeiros não derivativos (incluindo a emissão de contratos de garantia financeira) que demonstre os vencimentos contratuais remanescentes;
- (b) uma análise dos vencimentos para os instrumentos financeiros derivativos passivos. A análise dos vencimentos deve incluir os vencimentos contratuais remanescentes para aqueles passivos financeiros derivativos para os quais o vencimento contratual é essencial para o entendimento do momento de recebimento dos fluxos de caixa; e
- (c) uma descrição de como ela administra o risco de liquidez inerente em (a) e (b).

#### Risco de mercado

#### Análise de sensibilidade

47. A menos que a entidade cumpra o item 48, ela deve divulgar:
- (a) uma análise de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado aos quais a entidade está exposta ao fim do período a que se refere as demonstrações contábeis, demonstrando como o resultado e o patrimônio líquido teriam sido afetados pelas mudanças no risco relevante variável que fossem razoavelmente possíveis naquela data;
  - (b) os métodos e os pressupostos utilizados na elaboração da análise de sensibilidade; e
  - (c) mudanças em relação ao período anterior nos métodos e premissas utilizadas, e as razões para tais mudanças
48. Se a entidade elabora uma análise de sensibilidade, tal como a do valor em risco (*value-at-risk*), que reflete interdependências entre riscos variáveis (por exemplo, taxas de juros e taxas de câmbio) e a utiliza para administrar riscos financeiros, ela pode utilizar essa análise de sensibilidade no lugar da análise especificada no item 47. A entidade deve divulgar também:
- (a) uma explicação do método utilizado na elaboração de tal análise de sensibilidade e dos principais parâmetros e pressupostos subjacentes aos dados fornecidos; e
  - (b) uma explicação do objetivo do método utilizado e das limitações que podem resultar na incapacidade da informação de refletir completamente o valor justo dos ativos e passivos envolvidos.

#### *Outras divulgações de risco de mercado*

49. Quando as análises de sensibilidade divulgadas de acordo com os itens 47 ou 48 não forem representativas do risco inerente de instrumento financeiro (por exemplo, porque a exposição do final do período não reflete a exposição durante o ano), a entidade deve divulgar esse fato e a razão pela qual considera que as análises de sensibilidade não são representativas.

#### Transferência de ativos financeiros

- 49A. Os requisitos de divulgação dos itens 49B a 49H relativos a transferências de ativos financeiros complementam os outros requisitos de divulgação desta Norma. A entidade deve apresentar as divulgações requeridas pelos itens 49B a 49H em uma única nota explicativa em suas demonstrações contábeis. A entidade deve fornecer as divulgações requeridas para todos os ativos financeiros transferidos que não são desreconhecidos e para qualquer envolvimento contínuo em ativo transferido, existente na data das demonstrações contábeis, independentemente de quando a respectiva transação de transferência ocorreu. Para as finalidades de aplicação dos requisitos de divulgação desses itens, a entidade transfere a totalidade ou parte de ativo financeiro (o ativo financeiro transferido) se, e somente se:
- (a) transferir os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa desse ativo financeiro; ou
  - (b) retiver os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa desse ativo financeiro, mas assumir uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais beneficiários em um acordo.

- 49B. A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações contábeis:
- (a) compreender a relação entre ativos financeiros transferidos que não são desreconhecidos em sua totalidade e os passivos associados; e

- (b) avaliar a natureza e os riscos associados do envolvimento contínuo da entidade em ativos financeiros desreconhecidos.
- 49C. Para fins de aplicação dos requisitos de divulgação dos itens 49E a 49H, a entidade tem envolvimento contínuo em ativo financeiro transferido se, como parte da transferência, a entidade retiver quaisquer direitos ou obrigações contratuais inerentes ao ativo financeiro transferido ou obtiver quaisquer novos direitos ou obrigações contratuais relativos ao ativo financeiro transferido. Para as finalidades de aplicar os requisitos de divulgação dos itens 49E a 49H, os seguintes casos abaixo não constituem envolvimento contínuo:
- (a) declarações e garantias normais relativas à transferência fraudulenta e conceitos de razoabilidade, boa-fé e negociações justas que poderiam invalidar a transferência como resultado de ação judicial;
  - (b) contratos a termo, de opções e outros contratos para readquirir o ativo financeiro transferido para o qual o preço contratual (ou preço de exercício da opção) é o valor justo do ativo financeiro transferido; ou
  - (c) um acordo pelo qual a entidade retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa de ativo financeiro, mas assume a obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa para uma ou mais entidades e as condições dos itens 3.2.5(a) a (c) da NBC TG 48 forem satisfeitas.

#### **Ativos financeiros transferidos que não são desreconhecidos em sua totalidade**

- 49D. A entidade pode ter transferido ativos financeiros de tal forma que parte ou a totalidade dos ativos financeiros transferidos não se qualifiquem para desreconhecimento. Para alcançar os objetivos definidos no item 49B(a), a entidade deve divulgar, em cada data a que se referem as demonstrações contábeis e para cada classe de ativos financeiros transferidos, que não são desreconhecidos em sua totalidade:
- (a) a natureza dos ativos transferidos;
  - (b) a natureza dos riscos e benefícios da propriedade aos quais a entidade está exposta;
  - (c) uma descrição da natureza da relação entre os ativos transferidos e os passivos associados, incluindo restrições decorrentes da transferência sobre o uso dos ativos transferidos pela entidade que está apresentando as demonstrações contábeis;
  - (d) quando a contraparte dos passivos associados tem recurso somente para os ativos transferidos, o cronograma que estabelece o valor justo dos ativos transferidos, o valor justo dos passivos associados e a posição líquida (a diferença entre o valor justo dos ativos transferidos e os passivos associados);
  - (e) quando a entidade continuar a reconhecer a totalidade dos ativos transferidos, os valores contábeis dos ativos e dos passivos associados;
  - (f) quando a entidade continuar a reconhecer os ativos na medida de seu envolvimento contínuo (ver itens 17(c)(ii) e 27 da NBC TSP 31), o valor contábil total dos ativos originais antes da transferência, o valor contábil dos ativos que a entidade continua a reconhecer e o valor contábil dos passivos associados.

#### **Ativos financeiros transferidos que são desreconhecidos em sua totalidade**

- 49E. Para alcançar os objetivos definidos no item 49B(b), quando a entidade desreconhece ativos financeiros transferidos em sua totalidade (ver itens 17(a) e (c)(i) da NBC TSP 31), mas tem envolvimento contínuo neles, a entidade deve divulgar, no mínimo, para cada tipo de envolvimento contínuo em cada data a que se referem as demonstrações contábeis:

- (a) o valor contábil dos ativos e passivos que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade e que representam o envolvimento contínuo da entidade nos ativos financeiros desreconhecidos, e as rubricas em que são reconhecidos os valores contábeis desses ativos e passivos;
- (b) o valor justo dos ativos e passivos que representa o envolvimento contínuo da entidade nos ativos financeiros desreconhecidos;
- (c) o valor que melhor representa a exposição máxima da entidade à perda a partir de seu envolvimento contínuo nos ativos financeiros desreconhecidos, e informações que mostram como a exposição máxima à perda é determinada;
- (d) as saídas de caixa não descontadas que seriam ou poderiam ser requeridas para recomprar ativos financeiros desreconhecidos (por exemplo, o preço de exercício em contrato de opções) ou outros valores a pagar ao cessionário em relação aos ativos transferidos. Se a saída de caixa for variável, então o valor divulgado deve ser baseado nas condições existentes em cada período a que se referem as demonstrações contábeis;
- (e) uma análise de vencimento das saídas de fluxo de caixa não descontadas que seriam ou poderiam ser requeridas para recomprar os ativos financeiros desreconhecidos ou outros valores pagáveis ao cessionário em relação aos ativos transferidos, demonstrando os vencimentos contratuais restantes do envolvimento contínuo da entidade; e
- (f) informações qualitativas que explicam e suportam as divulgações quantitativas requeridas em (a) a (e).

49F. A entidade pode agregar as informações exigidas pelo item 49E em relação a ativo específico se a entidade tiver mais do que um tipo de envolvimento contínuo nesse ativo financeiro desreconhecido e reportá-lo sob um tipo de envolvimento contínuo.

49G. Adicionalmente, a entidade deve divulgar para cada tipo de envolvimento contínuo:

- (a) o ganho ou a perda reconhecida na data de transferência dos ativos;
- (b) receitas e despesas reconhecidas, tanto na data-base quanto cumulativamente, a partir do envolvimento contínuo da entidade nos ativos financeiros desreconhecidos (por exemplo, mudanças no valor justo de instrumentos derivativos); e
- (c) se o valor total dos recursos da atividade de transferência (que qualifica para desreconhecimento) em uma data a que se referem as demonstrações contábeis não é distribuído uniformemente ao longo de todo o período das demonstrações contábeis (por exemplo, se uma parte substancial do valor total da atividade de transferência ocorre nos dias de fechamento do período a que se referem as demonstrações contábeis):
  - (i) quando a principal atividade de transferência ocorre dentro desse período a que se referem as demonstrações contábeis (por exemplo, os últimos cinco dias antes do final do período);
  - (ii) o valor (por exemplo, os respectivos ganhos ou perdas) reconhecido a partir da atividade de transferência nessa parte do período a que se referem as demonstrações contábeis; e
  - (iii) o valor total dos rendimentos da atividade de transferência nessa parte do período a que se referem as demonstrações contábeis.

A entidade deve fornecer essas informações para cada período para o qual a demonstração do resultado abrangente é apresentada.

## **Informações suplementares**

49H. A entidade deve divulgar quaisquer informações adicionais que considerar necessárias para alcançar os objetivos de divulgação do item 49B.

### **Aplicação inicial da NBC TSP 31**

49I. No período a que se referem as demonstrações contábeis, que inclui a data da aplicação inicial da NBC TSP 31, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos financeiros e passivos financeiros na data da aplicação inicial:

- (a) a categoria de mensuração original e o valor contábil determinados de acordo com a NBC TSP 32;
- (b) a nova categoria de mensuração e o valor contábil determinado de acordo com a NBC TSP 31; e
- (c) o valor de quaisquer ativos financeiros e passivos financeiros no balanço patrimonial que foram anteriormente designados como mensurados ao valor justo por meio do resultado, mas que não são mais designados dessa forma, distinguindo entre aqueles que a NBC TSP 31 requer que a entidade reclassifique e aqueles que a entidade opta por reclassificar na data da aplicação inicial.

49J. No período de relatório que inclui a data da aplicação inicial da NBC TSP 31, a entidade deve divulgar informações qualitativas para permitir aos usuários compreenderem:

- (a) como a entidade aplicou os requisitos de classificação da NBC TSP 31 a esses ativos financeiros, cuja classificação alterou-se como resultado da aplicação da NBC TSP 31; e
- (b) as razões para qualquer designação ou nova designação de ativos financeiros ou passivos financeiros como mensurados ao valor justo por meio do resultado, na data da aplicação inicial.

49K. No período a que se referem as demonstrações contábeis em que a entidade aplicar, pela primeira vez, os requisitos de mensuração e classificação para ativos financeiros da NBC TSP 31, ela deve apresentar as divulgações previstas nos itens 49L a 49O desta Norma, conforme requerido pelo item 173 da NBC TSP 31.

49L. Quando requerido pelo item 49K, a entidade deve divulgar as alterações nas classificações de ativos financeiros e passivos financeiros na data da aplicação inicial da NBC TSP 31, mostrando separadamente:

- (a) as alterações nos valores contábeis com base em suas categorias de mensuração de acordo com a NBC TSP 31; e
- (b) as alterações nos valores contábeis resultantes da alteração no atributo de mensuração na transição para a NBC TSP 31.

As divulgações descritas neste item não precisam ser feitas após o período a que se referem as demonstrações contábeis anual em que a entidade inicialmente aplicar os requisitos de mensuração e classificação para ativos financeiros na NBC TSP 31.

49M. Quando exigido pelo item 49K, a entidade deve divulgar, para ativos financeiros e passivos financeiros que tenham sido reclassificados, de forma que sejam mensurados pelo custo amortizado e, no caso de ativos financeiros, que tenham sido reclassificados do valor justo

por meio do resultado de forma que sejam mensurados ao valor justo por meio do patrimônio líquido, como resultado da transição para a NBC TSP 31, o seguinte:

- (a) o valor justo dos ativos financeiros ou passivos financeiros no final do período a que se referem as demonstrações contábeis; e
- (b) o ganho ou a perda no valor justo que teria sido reconhecido no resultado ou diretamente no patrimônio líquido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis; se os ativos financeiros ou passivos financeiros não tivessem sido reclassificados.

As divulgações descritas neste item não precisam ser feitas após o período a que se referem as demonstrações contábeis para o qual a entidade inicialmente aplica os requisitos de mensuração e classificação para ativos financeiros na NBC TSP 31.

49N. Quando exigido pelo item 49K, a entidade deve divulgar, para ativos financeiros e passivos financeiros que tenham sido reclassificados da categoria de valor justo por meio do resultado como resultado da transição para a NBC TG 48, o seguinte:

- (a) a taxa de juros efetiva determinada na data da aplicação inicial; e
- (b) a receita ou a despesa de juros reconhecida.

Se a entidade tratar o valor justo de ativo financeiro ou passivo financeiro como novo valor contábil bruto na data da aplicação inicial (ver item 168 da NBC TSP 31), as divulgações deste item devem ser feitas para cada período a que se referem as demonstrações contábeis até o desreconhecimento. Por outro lado, as divulgações descritas neste item não precisam ser feitas após o período a que se referem as demonstrações contábeis anual em que a entidade inicialmente aplicar os requisitos de mensuração e classificação para ativos financeiros na NBC TSP 31.

49O. Quando a entidade apresentar as divulgações previstas nos itens 49K a 49N, essas divulgações e as divulgações descritas no item 29 desta Norma, devem permitir a conciliação entre:

- (a) as categorias de mensuração apresentadas de acordo com a NBC TSP 31 e NBC TSP 32; e
- (b) a classe de instrumento financeiro na data da aplicação inicial.

49P. Na data de aplicação inicial dos itens 73 a 93 da NBC TSP 31, a entidade é obrigada a divulgar informações que permitam a conciliação das provisões para redução ao valor recuperável de encerramento (do balanço) de acordo com a NBC TSP 32 e as provisões de acordo com a NBC TSP 03 para as provisões para perdas de abertura (do balanço), determinadas de acordo com a NBC TSP 31. Para ativos financeiros, essa divulgação deve ser fornecida pelas respectivas categorias de mensuração de ativos financeiros de acordo com a NBC TSP 31 e NBC TSP 32, e devem mostrar, separadamente, o efeito das alterações na categoria de mensuração na provisão para perdas nessa data.

49Q. No período a que se referem as demonstrações contábeis, que inclui a data da aplicação inicial da NBC TSP 31, a entidade não está obrigada a divulgar os valores de rubricas que teriam sido informados de acordo com os requisitos de mensuração e classificação (que inclui os requisitos relativos à mensuração de custo amortizado de ativos financeiros e à redução ao valor recuperável nos itens 69 a 72 e 73 a 93 da NBC TSP 31) do:

- (a) NBC TSP 31 para períodos anteriores; e
- (b) NBC TSP 32 para o período corrente.

49R. De acordo com o item 161 da NBC TSP 31, se for impraticável (conforme definido na NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro), na data de aplicação inicial da NBC TSP 31, para a entidade avaliar o elemento de valor do dinheiro no tempo, com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro, a entidade deve avaliar as características do fluxo de caixa contratual desse ativo financeiro com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro, sem considerar os requisitos referentes à modificação do elemento de valor do dinheiro no tempo. A entidade deve divulgar o valor contábil, na data do relatório, dos ativos financeiros cujas características do fluxo de caixa contratual foram avaliadas com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro, sem considerar os requisitos relativos à modificação do elemento de valor do dinheiro no tempo, até que esses ativos financeiros sejam desreconhecidos.

49S. De acordo com o item 162 da NBC TSP 31, se for impraticável (conforme definido na NBC TSP 23), na data da aplicação inicial, para a entidade avaliar se o valor justo de elemento de pré-pagamento era insignificante com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro, a entidade deve avaliar as características de fluxo de caixa contratual desse ativo financeiro com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro, sem considerar a exceção para elementos de pré-pagamento. A entidade deve divulgar o valor contábil na data do relatório dos ativos financeiros cujas características de fluxo de caixa contratual foram avaliadas com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro sem considerar a exceção para elementos de pré-pagamento, até que esses ativos financeiros sejam desreconhecidos.

50 a 54 (Não convergidos).

#### Vigência

54A. Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de novembro de 2021.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.081.

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 34, DE 18 DE NOVEMBRO  
DE 2021**

Aprova a NBC TSP 34 – Custos no 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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

**NBC TSP 34 – CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
<b>Objetivo</b>	<b>1 – 2</b>
<b>Alcance</b>	<b>3 – 4</b>
<b>Definições</b>	<b>5</b>
<b>Usuários da informação de custos</b>	<b>6 – 9</b>
<b>Características qualitativas e restrições da informação de custos</b>	<b>10 – 13</b>
<b>Objetivos do sistema de custos</b>	<b>14 – 17</b>
<b>Contextualização do sistema de custos</b>	<b>18 – 23</b>
<b>Obrigatoriedade do sistema de custos</b>	<b>24 – 27</b>
<b>Centros de responsabilidade</b>	<b>28 – 32</b>
<b>Método de custeio</b>	<b>33 – 45</b>
Análise comparativa	40 – 45
<b>Modelo de gerenciamento de custos</b>	<b>46 – 47</b>
<b>Definição dos objetos de custos</b>	<b>48 – 51</b>
<b>Classificação dos custos</b>	<b>52 – 53</b>
<b>Atribuição dos custos</b>	<b>54 – 58</b>
Atribuição de custos de recursos que não geram desembolso	58
<b>Integração com outras bases de dados</b>	<b>59 – 62</b>
<b>Implantação do modelo de gerenciamento de custos e do sistema de informação de custos</b>	<b>63 – 65</b>
<b>Geração das informações de custos</b>	<b>66 – 69</b>
<b>Divulgação</b>	<b>70 – 73</b>
<b>Gestão de custos no setor público</b>	<b>74 – 78</b>
<b>Vigência</b>	

## **Objetivo**

1. Esta Norma tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.
2. O apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

## **Alcance**

3. Esta Norma se aplica às entidades do setor público, conforme alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.
4. Esta Norma trata principalmente do uso da informação de custos para fins gerenciais.

## **Definições**

5. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:

**Apropriação de custos diretos, ou alocação de custos indiretos**, é o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custo previamente definido.

**Base regular** é a aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento de custos e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente.

**Centro de responsabilidade** é a unidade, definida no modelo de gerenciamento de custos, que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser distinguíveis de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade.

**Custo** é o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.

**Custo controlável** representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos.

**Custo direto** é o custo identificado e apropriado diretamente ao objeto de custo.

**Custo fixo** é o custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

**Custo indireto** é o custo que não pode ser identificado e apropriado diretamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de

direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes.

**Custo não controlável** representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico.

**Custo variável** é o custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços.

**Custos de suporte** são os custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas.

**Custos finalísticos** são os custos correspondentes a atividades finalísticas, diretamente relacionadas ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público.

**Desembolso** é o pagamento resultante do gasto.

**Direcionador de custo** é o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.

**Gasto** é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço.

**Governança pública** é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

**Investimento** corresponde a bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados.

**Método de custeio** se refere ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).

**Modelo de gerenciamento de custos** consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos.

**Objeto de custo** é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo de gerenciamento de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário.

**Objetos de custos finais** são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.

**Objetos de custos intermediários** são aqueles objetos cujos custos, sendo ou não atribuídos aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão.

**Perda** é o consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços.

**Recursos** são os insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso, podendo ser considerado qualquer insumo disposto para o processo produtivo. Por exemplo, força de trabalho, serviços de terceiros, materiais diretos e de consumo, equipamentos de informática, recursos financeiros, que têm no orçamento público sua principal fonte de financiamento.

**Regime de competência** é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). As transações e os eventos devem ser registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. O registro dos custos deve ocorrer no momento do consumo ou utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente.

**Sistema de acumulação** corresponde à forma como os custos são acumulados e atribuídos 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.

**Sistema de acumulação contínua** é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.

**Sistema de acumulação 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.

**Sistema de custos** compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública.

**Sistema de informação de custos** é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.

**Valor público** são os produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.

## Usuários da informação de custos

6. O usuário da informação de custos é qualquer pessoa ou entidade que utiliza a informação de custos para, por exemplo, subsidiar os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.
7. Os principais usuários da informação de custos são os gestores, em sua tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos que lhes são confiados. Por isso, em regra, demandam informações customizadas, no formato de relatórios de custos específicos.
8. Os gestores são os principais usuários por serem responsáveis por gerenciar recursos públicos e oferecer uma visão clara sobre como a governança da

entidade leva à geração de valor público, além de justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos.

9. Demais usuários da informação de custos são órgãos de controle, cidadãos, membros do poder Legislativo, organizações sociais, academia, pesquisadores, meios de comunicação e outros interessados pelos resultados da gestão dos recursos públicos. Em geral, demandam relatórios de custos com informações gerais, agregadas, consolidadas e padronizadas.

### **Características Qualitativas e Restrições da Informação de Custos**

10. Os custos dos objetos, intermediários e finais, devem ser adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados em sistema informacional projetado para gerenciamento de custos.
11. As características qualitativas da informação de custos são relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. As restrições a estas características são materialidade, custo-benefício e alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas. Essas características e restrições são aquelas definidas na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.
12. A informação de custos para ser útil e comprehensível ao usuário deve levar em consideração as características qualitativas e restrições da informação. Por exemplo, a entidade pode concluir que determinados bens podem ser apropriados imediatamente como custo por serem de baixo valor, em vez de depreciá-los por diversos períodos, considerando a característica qualitativa da relevância, combinada com as restrições de materialidade e de custo-benefício.
13. O sistema de custos possui diversas aplicações para a governança no setor público. Seu uso se tornará mais difundido à medida que casos de sucesso sejam relatados e a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) seja observada. A melhoria da qualidade da informação de custos é fundamental para que as vantagens de seu uso sejam percebidas.

### **Objetivos do sistema de custos**

14. O sistema de custos deve ser organizado de forma a propiciar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos fundamentados nas diretrizes da alta administração de cada entidade, que norteiem os aspectos conceituais e sistêmicos para o seu desenvolvimento e implantação. Diante desses fundamentos, o processo de geração da informação de custos deve ter foco nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.
15. O sistema de custos possui diversos objetivos, incluindo:
  - (a) mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos;
  - (b) apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria;

- (c) subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
  - (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
  - (e) subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto;
  - (f) produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade;
  - (g) subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público;
  - (h) direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e
  - (i) apoiar o monitoramento do planejamento estratégico.
16. Para atingir os objetivos, devem ser dados tratamento conceitual adequado e abordagem tecnológica apropriada que propiciem atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas, organizacionais), permitindo análise de séries históricas, projeção de tendências e comparações.
17. É recomendável o uso de suporte tecnológico que permita rastreabilidade e acesso facilitado aos dados, de forma a possibilitar a aferição da conformidade do processo de geração da informação.

### **Contextualização do sistema de custos**

18. O sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, é importante a identificação da variável física, a fim de mensurar o custo dos bens e serviços entregues. O custo unitário inclui, por exemplo, o custo por tonelada, por hora máquina, por hora de trabalho do servidor ou do departamento, por cidadão atendido, por item disponibilizado, por metro quadrado construído. Essa informação é especialmente útil no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho.
19. Os custos devem ser atribuídos considerando os objetivos da informação e os objetos de custo definidos pela entidade.
20. O Governo atua em condições singulares, sendo sua principal função fornecer bens e serviços com características peculiares, tais como: universalidade e obrigação de fornecimento decorrentes, na maioria das vezes, de garantias ao exercício de direitos sociais por parte do Estado e sem contraprestação.
21. No setor público, a essência da atividade produtiva é a prestação de serviços para a sociedade e o objetivo desta Norma é apurar custos para fins gerenciais. Sendo assim, a necessidade de segregar custos e despesas depende do modelo de gerenciamento de custos adotado.
22. A identificação e segregação entre custos e perdas é necessária, pois as perdas não são atribuídas aos objetos de custos. Dessa forma, perdas por redução a

valor recuperável, por indenizações, por catástrofes, entre outras de natureza assemelhada, não devem ser consideradas como custos.

23. O custo do período deve ser apurado pelo regime de competência, independentemente da execução orçamentária. Os recursos consumidos podem ser decorrentes diretamente do orçamento, como, por exemplo, a execução de despesa orçamentária, em que o fato gerador coincide com o momento da liquidação (material de consumo imediato, prestação de serviços); ou podem advir da execução não orçamentária, ou seja, o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação (apropriação mensal do 13º salário, depreciação, consumo de material em estoque). O que determina o custo do período é o momento do consumo, que equivale ao fato gerador contábil.

### **Obrigatoriedade do Sistema de Custos**

24. Cada entidade deve identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular, por meio de sistema de custos.
25. As informações de custo devem ser confiáveis e úteis para os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. Ao mesmo tempo, exatidão e refinamentos desnecessários dos dados devem ser evitados.
26. Os custos podem ser determinados usando diferentes métodos de custeio e bases de mensuração, de acordo com o uso pretendido da informação. Toda informação de custo, independentemente do modo como é apresentada, deve ser rastreável até a fonte de dados da qual se originou.
27. Os resultados e a forma como foram obtidos, incluindo as principais atividades, processos e procedimentos adotados na identificação, acumulação e evidenciação dos custos devem ser mapeados e documentados. Por exemplo, a adoção de procedimentos de controle interno adequados, quando formalizados em manuais ou guias, proporciona confiabilidade e estabelece as trilhas de obtenção e a forma como foram geradas as informações de custo, oferecendo garantias à consistência da informação.

### **Centros de Responsabilidade**

28. A alta administração da entidade é responsável por definir e estruturar seus centros de responsabilidade. O estabelecimento dos centros de responsabilidade deve ser baseado nos seguintes requisitos: (a) a estrutura organizacional da entidade; (b) a cadeia de comando e a missão institucional; (c) as entregas produzidas; (d) o objetivo da informação de custo; e (e) os responsáveis pela prestação de contas à alta administração.
29. Para definir e estabelecer seus centros de responsabilidade, a entidade deve considerar como fator predominante sua estrutura organizacional e correspondentes unidades responsáveis, tais como secretarias, administrações, escritórios e divisões.
30. O centro de responsabilidade é a unidade na qual se apuram os custos, podendo ser usado para a acumulação dos custos e sua vinculação às entregas. Em cada centro deve ser possível definir, identificar e acumular o custo dos objetos e, se factível:

- (a) quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas;
  - (b) quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas; e
  - (c) calcular o custo unitário de cada tipo de entrega.
31. A entidade que produz um único tipo de bem ou serviço pode ter somente um centro de responsabilidade. Entretanto, o usual é a adoção de diversos centros de responsabilidade devido à segregação de funções e competências.
32. A apuração dos custos por centros de responsabilidade deve atender à mensuração e à avaliação de desempenho, para fins de gestão interna. Informações sobre custos e entregas (bens e serviços) relativos a cada centro devem ser usadas para medir seu desempenho em relação a suas metas.

### **Método de Custeio**

33. Os custos dos recursos direta ou indiretamente utilizados ou consumidos são identificados, atribuídos e acumulados, conforme definido no modelo de gerenciamento de custos que deve ser aplicado de forma consistente.
34. Boas experiências observadas em outras entidades podem auxiliar na escolha do método de custeio a ser aplicado no modelo de gerenciamento de custos. Conforme o progresso na pesquisa e experiência na temática de custos aplicada ao setor público, as entidades e suas unidades podem encontrar um método de custeio preferencial para suas operações.
35. A administração da entidade ou de suas unidades está na melhor posição para selecionar o método de custeio que melhor se ajusta às suas necessidades. Para fazer essa seleção, a administração deve avaliar as alternativas de método de custeio e selecionar aquela que provê os melhores resultados no contexto de seu ambiente operacional.
36. Uma vez adotado, o método de custeio deve ser consistentemente utilizado para fins de comparabilidade intertemporal. Contudo, essa determinação não afasta os necessários refinamentos e melhorias do modelo de gerenciamento de custos que impliquem alteração do método, desde que os efeitos de qualquer mudança sejam documentados e explicados.
37. Os métodos de custeio diferem entre si em função dos recursos utilizados ou consumidos que devem ou não ser atribuídos aos objetos de custos. Em estágios iniciais, com menor grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, recomenda-se utilizar o método de custeio direto, por serem atribuídos apenas os custos diretos. Por sua vez, quando for irrelevante atribuir os custos indiretos, a entidade pode avançar na maturidade de seu modelo de gerenciamento de custos e continuar utilizando o método de custeio direto; mas quando for relevante, recomenda-se adotar o custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno).
38. Uma técnica que pode ser utilizada para fazer o rastreamento de custos indiretos até os objetos de custo final é o custeio baseado em atividades (ABC). O ABC pode ser utilizado para operacionalizar métodos de custeio como o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral (custeio pleno).

39. Esta Norma encoraja, mas não obriga, que as entidades com maior grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, avaliem o custo-benefício da utilização do ABC para operacionalizar o rastreamento dos custos indiretos até as entregas. No entanto, essa avaliação é desnecessária quando a atribuição dos custos indiretos não for relevante.

## Análise comparativa

40. A comparabilidade requer o uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo ao longo do tempo na entidade, ou no mesmo período em entidades diferentes. O uso consistente gera informação que pode ser comparada de um período para outro, a fim de avaliar a variação dos custos e seus desvios em relação a possíveis projeções, além de permitir a comparação entre entidades ou centros de responsabilidade que realizam atividades assemelhadas.
41. Na comparabilidade dos custos da entidade ou do centro de responsabilidade ao longo do tempo, o método de custeio aplicado será aquele selecionado para atender às necessidades de informação, conforme item 35, e levando em consideração o disposto nos itens 38 e 39.
42. Na comparabilidade entre entidades ou entre suas unidades, é necessário que a entidade responsável por estabelecer a análise comparativa aplique modelo de gerenciamento de custos padronizado em suas entidades ou unidades vinculadas, para garantir a qualidade da análise, sendo recomendável que:
  - (a) quando a comparação incidir sobre a mensuração do objeto de custo final, para não subestimar os insumos consumidos ou utilizados pelas entidades ou centros em comparação, que se adote o custeio por absorção integral (custeio pleno). Assim, os custos comparáveis resultam da atribuição de todos os custos, finalísticos e de suporte; e
  - (b) quando a comparação incidir sobre objetos de custo intermediários, a escolha do método de custeio seja discricionária.
43. A análise comparativa e a interpretação dos custos também demandam a consistência dos critérios adotados para a mensuração dos custos dos objetos comparáveis. Deve-se, portanto, levar em consideração as especificidades de cada entidade decorrentes de condições geográficas, infraestrutura, restrições legais e operacionais, entre outras que podem resultar em divergências significativas entre os custos unitários do mesmo objeto de custos em entidades semelhantes.
44. A análise comparativa dos custos pode ser mais significativa para usuários que necessitam de visão padronizada dos custos de um conjunto de entidades ou atividades afins, com objetivo de, por exemplo, subsidiar os processos de tomada de decisão sobre alocação ou contingenciamentos de recursos públicos, serviços compartilhados ou conhecer comportamento padrão no uso dos insumos.
45. A aplicação consistente das normas e políticas contábeis pelas entidades contribui para a qualidade da informação comparável ao tratar os fenômenos contábeis de forma padronizada e permitir a identificação dos fatores relacionados ao desempenho da entidade.

## Modelo de gerenciamento de custos

46. O modelo de gerenciamento de custos, desenvolvido pela entidade ou suas unidades para seus centros de responsabilidade, tem por intuito a identificação,

- atribuição, acumulação, evidenciação e análise dos custos para subsidiar o alcance dos objetivos do sistema de custos.
47. No processo de desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, é recomendável a observância de diretrizes que representam etapas a serem percorridas pela entidade:
- (a) planejamento, amparado pelo apoio ativo da alta administração da entidade, que dotará formalmente a equipe responsável pelo modelo com poder de decisão e com dedicação exclusiva. Nessa etapa, a alta administração, além de definir os centros de responsabilidade e os objetos de custos, é responsável por explicitar qual é a principal finalidade do modelo e seus propósitos de uso. Como boa prática, é conveniente realizar *benchmarking* em outras entidades que desenvolveram modelos com finalidade semelhante;
  - (b) estruturação, por meio do conhecimento da estrutura organizacional; do estudo dos processos internos que permeiam as atividades; das escolhas do sistema de acumulação, do método de custeio e das bases de mensuração que melhor se adequam às suas necessidades; e da análise dos sistemas ou fontes de dados, com a finalidade de mapear os dados de entrada do sistema de informação de custos. Nessa etapa, o objetivo é identificar e segregar os custos a serem mensurados;
  - (c) implantação, viabilizada pela capacitação da equipe e divulgação do modelo. Nessa etapa, o objetivo é mensurar e evidenciar os custos, bem como verificar a conformidade das informações geradas. Como boa prática, é conveniente a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo na entidade; e
  - (d) gestão, na qual deve ser avaliado o consumo dos recursos, por meio da análise das informações de custos geradas. Nessa etapa, o objetivo é utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho. Como boa prática, é importante revisar o fluxo percorrido, primando pela melhoria constante da gestão de custos.

### **Definição dos objetos de custos**

- 48. A definição dos objetos de custos deve considerar, principalmente, as necessidades e os propósitos dos usuários da informação. Os procedimentos devem, ainda, observar os objetivos pretendidos com a informação de custo e devem ser condicionados pelas características qualitativas e restrições da informação. Por exemplo, se a frequência ou a tempestividade da informação impuser custo superior ao seu benefício, não deve ser gerada.
- 49. Os objetos de custos são determinados com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos no modelo de gerenciamento de custos. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo.
- 50. Os bens e serviços que representam entregas que satisfaçam necessidades da sociedade são objetos de custos final, por exemplo: bens e serviços de saúde, de segurança pública, de saneamento, de educação, etc.

51. Todo objeto de custo que não corresponda a bens e serviços entregues à sociedade é considerado intermediário, por exemplo:
- (a) bens e serviços consumidos internamente, oferecidos e prestados entre centros de responsabilidade ou entidades;
  - (b) as unidades organizacionais, conforme estabelecidas no organograma, auxiliam a evidenciação segregada dos custos da estrutura administrativa;
  - (c) os programas elencados nos planos de governo, evidenciam o custo da atuação governamental;
  - (d) projetos que representem o esforço para alcance da missão institucional;
  - (e) as atividades desenvolvidas na entidade, identificam o consumo dos recursos, possibilitando a concentração de esforços na melhoria da qualidade do serviço público disponibilizado ao cidadão e facilitando a mensuração do custo de bens e serviços;
  - (f) a cadeia de valor, quando mapeada e compreendida pela entidade, conduz à percepção do funcionamento das atividades realizadas, com o objetivo de gerar valor público, por meio do diagnóstico de como estão os processos e da identificação de potenciais vantagens para melhoria de desempenho; e
  - (g) outros que sejam considerados úteis pela entidade.

### **Classificação dos custos**

52. A escolha dos objetos de custos afeta como os custos são atribuídos, devendo ser feita de forma coerente com o modelo de gerenciamento de custos. As classificações de custo, além de dependerem dos objetos de custo escolhidos, também são afetadas pelo custo da coleta de dados e pela viabilidade da atribuição de custos.
53. A classificação dos custos depende dos objetivos da informação e busca viabilizar a atribuição dos custos e sua compreensão pelos usuários da informação. Algumas das classificações de custo frequentemente utilizadas são: direto e indireto; fixo e variável; finalístico e de suporte; controlável e não controlável.

### **Atribuição dos custos**

54. A atribuição dos custos aos objetos de custos se dá mediante aplicação dos sistemas de acumulação e dos métodos de custeio. O processo de atribuição dos custos deve ser realizado na seguinte ordem hierárquica de prioridade, sempre que possível e economicamente viável:
- (a) apropriação dos custos diretos;
  - (b) alocação de custos indiretos, mediante direcionadores de custos (rastreamento); e
  - (c) alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes.
55. Os direcionadores e as bases de rateio para alocação de custos indiretos são diversos, tais como: tempo consumido no processo produtivo; mão de obra direta

(custo monetário ou quantitativo de pessoal); área ocupada pelos departamentos; material consumido (custo monetário ou quantidade); unidades produzidas; ou qualquer outro quantitativo operacional. Essas possibilidades, entre outras, podem ser aplicadas de forma combinada.

56. A seleção dos direcionadores e das bases de rateio depende das características do ambiente e do processo produtivo, bem como da disponibilidade e regularidade dos dados.
57. A alocação de custos indiretos deve ser dispensada quando for arbitrária e as informações geradas não atendam às características qualitativas e às restrições da informação de custos.

#### Atribuição de custos de recursos que não geram desembolso

58. Os recursos consumidos devem ser atribuídos aos objetos de custos, mesmo que a entidade que se beneficie do consumo não seja a responsável pelo desembolso, parcial ou integral. A atribuição desses custos tem o intuito de representar com fidedignidade o custo dos recursos efetivamente consumidos, independentemente de ter havido ou não desembolso. Por exemplo, doações, força de trabalho de estudantes (no caso de hospitais universitários), servidores ou prédios cedidos.

#### Integração com outras bases de dados

59. O sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos, e, quando couber, a conciliação dos dados se oriundos de base não contábil. Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os *inputs*, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam comprehensibilidade e análise. É recomendável, por exemplo, utilizar o sistema que efetua o processamento da folha de pagamento para extraír informações de custos e quantitativo de pessoal e o sistema que faz a gestão do patrimônio para extraír informações de consumo de material e depreciação dos bens.
60. Nada impede que a entidade utilize procedimentos manuais para alimentar o sistema de informação de custos, quando esse sistema for alicerçado em base simplificada, por exemplo, planilhas eletrônicas, desde que garantidas a conformidade e a rastreabilidade dos dados.
61. É relevante, mas não restritivo, que as bases de dados da entidade possibilitem a geração da informação física, pois, além de permitir a mensuração do custo unitário, auxiliam no cálculo de indicadores de desempenho.
62. A entidade deve avaliar continuamente suas bases de dados e incentivar melhorias para permitir evolução gradual e consistente das informações de custos.

#### Implantação do modelo de gerenciamento de custos e do sistema de informação de custos

63. O processo de implantação do modelo de gerenciamento de custos deve ser sistemático e gradual e deve levar em consideração a estrutura e os objetivos organizacionais, os processos decisórios que usarão as informações de custos

segmentados por seus diferentes grupos de usuários da informação, bem como os critérios de transparência e controle social.

64. Por sua vez, o processo de implantação do sistema de informação de custos, deve se basear no detalhamento apropriado sobre: a definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados; a viabilidade prática da compilação e processamento dos dados; a disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados; e a estimativa do seu custo de instalação, treinamento, operação e manutenção.
65. O porte da entidade ou base simplificada de dados não é justificativa para ausência de iniciativas quanto ao desenvolvimento de modelo de gerenciamento de custos e de sistema de informação de custos; nem significa que, uma vez concebidos, não possam evoluir ao longo do tempo.

### **Geração das informações de custo**

66. A geração das informações de custo é atribuição do profissional da contabilidade, mas a integridade e fidedignidade das informações extraídas das bases de dados de origem são de responsabilidade dos gestores das transações registradas nos sistemas integrados ao sistema de informação de custos.
67. A geração das informações de custo deve ser compatível com o regime de competência, e observar as disposições acerca da integração com outras bases de dados.
68. Diferentes métodos de custeio e bases de mensuração de custos produzem informações distintas, que devem ser rastreáveis, permitindo identificar sua geração desde a base de dados da qual se originou.
69. O processo de geração das informações de custo deve considerar a definição dos objetos de custo, a classificação, a apropriação e alocação dos custos.

### **Divulgação**

70. É recomendável que a entidade divulgue relatório de custos em base regular, com periodicidade mínima anual, demonstrando o desempenho de sua atuação ao longo do tempo, contendo análise e interpretação do consumo dos recursos à sua disposição e explicações de eventuais variações ocorridas no período.
71. Relatórios de custos específicos, gerados na forma, conteúdo e periodicidade estabelecidos pelos gestores, descritos no item 7, podem ser divulgados conforme avaliação de conveniência e oportunidade.
72. Os relatórios de custos, específicos ou não, devem, além de evidenciar as informações de custo geradas, ser acompanhados por notas explicativas sobre: o modelo de gerenciamento de custos, especialmente quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados; a avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual; e as previsões sobre o desempenho esperado da entidade.
73. Devem também ser objeto de nota explicativa:

- (a) utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação;
- (b) mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e avaliação de desempenho; e
- (c) outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários.

### **Gestão de custos no setor público**

- 74. A gestão de custos no setor público é voltada à administração dos insumos, com ênfase na melhoria da alocação dos recursos e à identificação e mensuração das entregas, com ênfase na avaliação de desempenho.
- 75. As informações de custos devem contribuir para a governança pública, direcionando-a para a melhoria da qualidade do gasto público.
- 76. O usuário deve utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.
- 77. A informação de custos deve ser útil para subsidiar a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados, consubstanciados em relatórios contendo seus indicadores de desempenho.
- 78. A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios.

### **Vigência**

Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, 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 2024, a Resolução CFC n.º 1.366/2011, que aprovou a NBC T 16.11, e a Resolução CFC n.º 1.437/2013, publicadas no DOU, Seção 1, de 2/12/2011 e de 2/4/2013, respectivamente.

Brasília, 18 de novembro de 2021.

Contador Zulmir Ivânia Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.081.

## **NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, CTSP 01, DE 18 DE MAIO DE 2023**

Aprova o CTSP 01, dispõe sobre reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões e as divulgações exigidas de passivos contingentes, de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e *Implementation Guidance* da IPSAS 19.

**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 nº 9.295/1946, alterado pela Lei nº 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

### **CTSP 01 – PROVISÕES E PASSIVOS CONTIGENTES**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
<b>OBJETIVO</b>	<b>1 – 2</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>3</b>
<b>PROCEDIMENTOS PARA O RECONHECIMENTO</b>	<b>4 - 10</b>
<b>VIGÊNCIA</b>	<b>11</b>
<b>APÊNDICE 1 – EXEMPLOS</b>	
<b>APÊNDICE 2 – TABELAS E ÁRVORE DE DECISÃO</b>	

### **OBJETIVO**

1. Este Comunicado Técnico tem por objetivo orientar os profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas quanto ao reconhecimento, à mensuração e à evidenciação das provisões e as divulgações exigidas de passivos contingentes, de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
2. Alguns exemplos, tabelas e a árvore de decisão apresentados neste Comunicado Técnico acompanham a IPSAS 19 (convergida para a NBC TSP 03), com adaptações de modo a orientar a aplicação da Norma para as entidades do setor público.

### **INTRODUÇÃO**

3. A partir da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, o reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos passivos decorrentes de provisões devem observar a NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

## **PROCEDIMENTOS PARA O RECONHECIMENTO**

4. A contabilidade em regime de competência determina que os efeitos das transações passivas sejam reconhecidos integralmente nos períodos a que se referem, independentemente do pagamento, mesmo que não seja possível ter certeza do seu prazo de exigibilidade ou mesmo do seu valor.
5. O uso de estimativas é parte essencial da contabilidade sob o regime de competência e não prejudica a confiabilidade das demonstrações contábeis. No caso das provisões, o reconhecimento de passivos por estimativa é especialmente aplicável, em razão de maiores incertezas envolvidas.
6. Uma provisão só deve ser reconhecida quando forem atendidos os três critérios:
  - a) a existência de uma obrigação presente;
  - b) for provável que haverá uma saída de recursos (benefícios econômicos ou potencial de serviço); e
  - c) possibilidade de realizar uma estimativa confiável.
7. Pode não ser suficientemente claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, devem ser consideradas todas as evidências disponíveis para determinar se a obrigação é provável, pois, do contrário, deve ser divulgado um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de demandar uma saída de recursos.
8. Uma provisão não deve ser reconhecida quando não for possível realizar uma estimativa confiável acerca do valor da obrigação. Nesse caso, deve ser efetuada a divulgação (em Nota Explicativa) como um passivo contingente oriundo de uma obrigação presente com impossibilidade de mensuração com suficiente confiabilidade.
9. Caso não seja possível a contratação de peritos independentes, conforme exemplificado pela NBCTSP 03, sugere-se a instituição de uma comissão de servidores públicos (comissão, grupo de trabalhou ou equivalente) que tenha a atribuição de analisar as situações em que haverá um reconhecimento de uma obrigação (como provisão), ou a divulgação de um passivo contingente (obrigação possível), ou, em último caso, nenhuma divulgação, quando for remota a possibilidade da contingência demandar saída de recursos.
10. É recomendável que cada entidade defina em ato próprio os procedimentos para as provisões e os passivos contingentes, estabelecendo as áreas responsáveis, o fluxo das informações, a periodicidade das revisões das probabilidades/estimativas e o prazo para envio ao setor de contabilidade (ou equivalente) para que os registros contábeis e as notas explicativas sejam elaborados tempestivamente.

## **VIGÊNCIA**

11. Este Comunicado entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 18 de maio de 2023.

CONTADOR AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR  
Presidente

Ata CFC nº 1.097.

## **APÊNDICE 1 – EXEMPLOS**

1. Os exemplos apresentados objetivam fornecer e orientar aos profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas contadores das entidades públicas e os demais órgãos normativos para a correta aplicação e interpretação das NBCTSP 03 a ser observada no estabelecimento de procedimentos detalhados conforme plano de contas, demonstrações contábeis e outros procedimentos específicos.
2. Os exemplos refletem a aplicação da NBC TSP e retratam a interpretação adequada dos procedimentos da norma original, sendo permitida a aplicação da analogia em relação aos exemplos apresentados neste Comunicado.
3. Todas as entidades nos exemplos têm data de apresentação das demonstrações contábeis em 31 de dezembro. Em todos os casos, presume-se que uma estimativa confiável possa ser efetuada de todas as saídas previstas.
4. As referências cruzadas fornecidas nos exemplos indicam os parágrafos da Norma que são particularmente relevantes. O apêndice deve ser lido dentro do contexto completo das normas.
5. As referências à “melhor estimativa” são ao montante do valor presente, quando o efeito do valor do dinheiro no tempo for material.

## **EXEMPLOS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO**

### **6. Exemplo 1. Garantias Concedidas**

Uma entidade pública, que presta serviços de envio e entrega de correspondências, dá garantias no momento da venda para os compradores dos seus serviços. De acordo com os termos do contrato de venda, a entidade se compromete a restituir o valor da encomenda em caso de extravio. De acordo com a experiência passada, é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações referente às garantias.

#### **Análise**

Obrigaçāo presente decorrente de evento passado que gera obrigāo: o evento que cria obrigaçāo é a venda do serviço com uma garantia, que causa uma obrigaçāo legal.

Nessa situação, pode ser provável que alguma saída de recursos seja necessária para liquidar a obrigaçāo como um todo. Nesse caso, se os demais critérios de reconhecimento forem atendidos, uma provisão é reconhecida (item 32 da NBCTSP 03).

#### **Conclusão**

A provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de reembolso, cobertos pela garantia, referentes às vendas na data ou após a data da apresentação das demonstrações contábeis (itens 22 e 32 da NBCTSP 03).

### **Exemplo 2A. Terrenos Contaminados: Expectativa de Alteração na Legislação Ambiental**

Um governo possui um armazém em um terreno perto de um porto. Esse governo retém a posse da terra porque pode precisar da terra para futura expansão de suas operações portuárias. Durante o período da posse a propriedade, foi alugada como uma instalação de armazenamento de produtos químicos utilizados em atividades de agricultura. Em consequência, o governo introduz uma política contra produtos químicos perigosos e começa a aplicá-la em suas atividades e propriedades. Nesse interim, constata-se que os produtos químicos contaminaram a terra em volta do armazém, sendo que o governo não tem nenhum recurso contra os fazendeiros ou contra sua companhia de seguros para os custos de limpeza. Em 31 de dezembro de 20X1, é praticamente certo que um projeto de lei que exige a limpeza da terra já contaminada será aprovado e sancionado imediatamente após o final do ano.

### **Análise**

Obrigação presente decorrente de um evento passado que gera obrigação: o evento que cria obrigação é a contaminação da terra, combinada com uma evidência de que será aprovada uma legislação que exigirá a limpeza.

Saída de recursos com benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação: entende-se como provável.

### **Conclusão**

A provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos da limpeza da terra já contaminada. (Itens 22 e 30 da NBCTSP 03).

## **7. Exemplo 2B. Contaminação e Obrigação não Formalizadas**

Um governo tem uma política ambiental em que se compromete a empreender a limpeza de toda a contaminação que venha a causar. O governo apresenta um histórico no cumprimento dessa política. Não há nenhuma legislação ambiental determinada na jurisdição. Durante o curso de um exercício naval, uma embarcação do governo é danificada e derrama uma quantidade substancial de óleo. O governo concorda em pagar pelos custos da limpeza imediata e os custos contínuos de monitoramento e assistência aos animais marinhos e pássaros.

### **Análise**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação: o evento que cria obrigação é a contaminação do ambiente que origina uma obrigação não formalizada porque a política e ações anteriores do governo criaram uma válida expectativa de que o governo irá limpar a contaminação.

Uma saída de recursos com benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável.

### **Conclusão**

A provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos da limpeza (veja itens 22 e 30 da NBCTSP 03).

## **8. Exemplo 3. Atividade de Extração de Mineral**

Um governo opera em uma atividade de extração de um determinado mineral na qual seu contrato de licença prevê a remoção da perfuratriz ao final da produção e a restauração do solo. Noventa por cento dos custos eventuais são relativos à remoção da perfuratriz e à restauração dos danos causados pela sua construção, e dez por cento advêm da extração do mineral. Na data do balanço, a perfuratriz foi construída, mas o mineral não está sendo extraído.

### **Análise**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação: a construção da perfuratriz cria uma obrigação legal nos termos da licença para remoção da perfuratriz e restauração do solo e, portanto, esse é o evento que gera a obrigação. Na data do balanço, entretanto, não há obrigação de corrigir o dano que será causado pela extração do mineral.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável.

### **Conclusão**

Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos noventa por cento dos custos eventuais que se relacionam com a perfuratriz e a restauração dos danos causados pela sua construção (ver item 22 da NBCTSP 03). Esses custos são incluídos como parte dos custos da perfuratriz. Os dez por cento de custos que são originados a partir da extração do mineral são reconhecidos como passivo quando o mineral é extraído.

## **9. Exemplo 4: Política de Reembolso**

Uma entidade pública que fabrica e comercializa produtos tem a política de reembolsar compras de clientes insatisfeitos, mesmo que não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolso é amplamente conhecida.

### **Análise**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação: o evento que cria obrigação é a venda do produto, que resulta em uma obrigação não formalizada porque a conduta da empresa criou uma expectativa válida, por parte de seus clientes, de que ela reembolsará as compras.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável, haja vista que produtos, em certa proporção, são devolvidos para reembolso (ver item 32 da NBCTSP 03).

### **Conclusão**

Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de reembolso (Itens 18, 22, 25 e 32 da NBCTSP 03).

## **10. Exemplo 5A: Fechamento da Divisão – Nenhuma Implementação Antes da Data de Apresentação das Demonstrações Contábeis**

Em 12 de dezembro de 20X0, um governo decide fechar uma divisão de uma agência governamental. A decisão não foi comunicada a nenhum dos afetados antes da data de

apresentação das demonstrações contábeis (31 de dezembro de 20X0) e nenhum passo foi dado para a execução dessa decisão.

### **Análise**

Obrigação presente decorrente de um evento passado que gera obrigação – Não houve evento que cria obrigação, então não há obrigação.

### **Conclusão**

Nenhuma provisão é reconhecida (veja itens 22 e 83).

### **Exemplo 5B: Terceirização de Atividades – Implementação Antes da Data de Apresentação das Demonstrações Contábeis**

Em dezembro de 20X0, um governo decidiu terceirizar uma divisão de um departamento, sendo apresentado um plano detalhado de terceirização e as notícias sobre a dispensa foi comunicada aos funcionários.

### **Análise**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação: o evento que cria obrigação é a comunicação da decisão à equipe de funcionários, originando uma obrigação não formalizada a partir daquela data porque cria uma expectativa válida acerca da ocorrência da terceirização.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável.

### **Conclusão**

Uma provisão é reconhecida em 31 de dezembro de 20X0 pela melhor estimativa dos custos de terceirização da divisão (veja itens 22 e 83 da NBCTSP).

### **11. Exemplo 6: Exigência Legal sobre a Instalação de Filtros de Ar**

Conforme nova legislação, a entidade do governo local deve instalar novos filtros de ar em seus edifícios públicos até 30 de junho de 20X0. A entidade não instalou ainda os filtros de ar.

### **Análise**

Na data da apresentação das demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 20X0.

Obrigação presente decorrente de um evento passado que gera obrigação – Não existe obrigação porque não existe evento que cria obrigação para os custos da instalação dos filtros de ar ou para multas, conforme a legislação.

### **Conclusão**

Nenhuma provisão é reconhecida para o custo da instalação dos filtros (veja parágrafos 22 e 25-27).

(Na data da apresentação das demonstrações contábeis de 30 de junho de 20X1).

Obrigaçāo presente decorrente de evento passado que gera obrigaçāo – Não existe, ainda, obrigaçāo para a instalação dos filtros de ar porque não ocorreu nenhum evento que cria obrigaçāo, no entanto, uma obrigaçāo pode surgir para pagamento de multas ou penalidades sob a legislação porque o evento que cria obrigaçāo aconteceu (a não adequação dos edifícios públicos).

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Avaliação da probabilidade da incidência de multas e penalidades pela não conformidade depende dos detalhes da legislação e do rigor do cumprimento da lei.

Nenhuma provisão é reconhecida pelos custos da instalação dos filtros de ar. No entanto, uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa das multas e penalidades mais prováveis de serem incorridas (veja itens 22 e 25-27).

## **12. Exemplo 7: Treinamento da Equipe de Funcionários como Consequência das Mudanças no Sistema de Tributação**

A partir de mudanças na legislação tributária, a área administrativa de uma empresa pública precisará realizar treinamento de grande parte dos seus funcionários administrativos para assegurar uma conformidade contínua com a regulamentação dos serviços financeiros. Na data de apresentação das demonstrações contábeis, nenhum treinamento de funcionários havia sido realizado.

### **Análise**

Obrigaçāo presente decorrente de evento passado que gera obrigaçāo – Não existe obrigaçāo porque nenhum evento que cria obrigaçāo (treinamento) foi realizado.

### **Conclusão**

Nenhuma provisão é reconhecida (veja itens 22 e 25-27).

## **13. Exemplo 8: Contrato Oneroso**

A lavanderia de um hospital arrendado (entidade objeto das demonstrações contábeis) funciona em um prédio na forma de arrendamento. Durante dezembro de 20X0, a lavanderia foi realocada para um edifício novo. O aluguel do edifício antigo continua pelos próximos quatro anos: não pode ser cancelado. O hospital não apresenta uso alternativo para o edifício e não pode alugá-lo para outro usuário.

### **Análise**

Obrigaçāo presente decorrente de evento passado que gera obrigaçāo: o evento que cria obrigaçāo é a assinatura do contrato do arrendamento mercantil que origina uma obrigaçāo legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Quando o arrendamento mercantil se torna oneroso, uma saída de recursos com benefícios econômicos é provável. (Até que o arrendamento se torne oneroso, o hospital contabiliza o arrendamento conforme a NBC TSP 03).

### **Conclusão**

Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos pagamentos inevitáveis pelo arrendamento (veja parágrafos 13(b), 22 e 76).

#### **14. Exemplo 9: Garantia Individual**

Em 31 de dezembro de 20X0, o Governo federal dá garantia a um empréstimo internacional de um determinado ente subnacional, cuja condição financeira naquele momento é sólida. Durante 20X1, a condição financeira daquele ente subnacional se deteriora, e em 30 de junho de 20X1 o referido ente decreta calamidade financeira.

##### **Análise**

a. Em 31 de dezembro de 20X0.

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação: o evento que cria obrigação é a concessão da garantia, da qual se origina uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Não há probabilidade de saída de recursos em 31 de dezembro de 20X0.

##### **Conclusão**

Não há reconhecimento de provisão (veja itens 22 e 31 da NBCTSP 03). A garantia é evidenciada como um passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota (veja itens 100 e 109 da NBCTSP).

b. Em 31 de dezembro de 20X1.

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação: o evento que cria obrigação é a concessão da garantia, que origina uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Em 31 de dezembro de 20X1, é provável que uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços será necessária para liquidar a obrigação.

##### **Conclusão**

A provisão é reconhecida pela melhor estimativa para a obrigação (veja itens 22, 31 e 109 da NBC TSP 03).

Observação: esse exemplo trata de uma garantia individual. Se a entidade apresenta um portfólio de garantias similares, ela o avaliará como um todo ao determinar a probabilidade de uma saída dos recursos com benefícios econômicos ou o potencial de serviços (veja o item 32). Quando uma entidade dá garantias em contrapartida pela cobrança de taxa, a receita é reconhecida sob a NBC TSP 03.

#### **15. Exemplo 10: Processo Judicial em Curso (sem trânsito em julgado)**

10 A: após um almoço em 20X0, dez pessoas morreram possivelmente em consequência de intoxicação alimentar por produtos vendidos por um restaurante popular (entidade objeto das demonstrações contábeis). Os procedimentos jurídicos são instaurados procurando pelos danos gerados pela entidade, mas esta questiona a sua responsabilidade. Até a data de apresentação das demonstrações

contábeis do ano em 31 dezembro de 20X0, os advogados da entidade a orientam que é provável que ela não será responsabilizada. Entretanto, quando a entidade prepara as demonstrações contábeis do ano de 2005, 20x5 seus advogados a orientam que, devido ao avanço no caso, existe a probabilidade de que ela seja responsabilizada.

### **Análise**

#### **(a) em 31 de dezembro de 20X0**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação – De acordo com evidência disponível, quando as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como consequência de eventos passados.

### **Conclusão**

Nenhuma provisão é reconhecida pelo restaurante popular museu (veja parágrafos 23 e 24). A questão é evidenciada como um passivo contingente, a menos que uma saída seja considerada como remota (parágrafos 100 e 109).

#### **(b) Em 31 de dezembro de 20X1**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação –De acordo com evidência disponível, existe uma obrigação presente.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável.

### **Conclusão**

A provisão é reconhecida pela melhor estimativa da quantia para liquidar (pagar) a obrigação (veja parágrafos 22-24 e 109).

### **16. Exemplo 10B: Processo Judicial em Curso (sem trânsito em julgado)**

Em 20X0, um governo municipal editou uma lei concedendo uma gratificação (vantagem remuneratória) aos professores que lecionavam em escolas situadas em localidades distantes ou sem acesso por meio de transporte público. No ano seguinte (20X1), um grupo de 100 integrantes dos demais servidores de escola (que colaboraram nos serviços auxiliares, por exemplo, monitores, zeladores, responsáveis pelas merendas, etc.) ingressaram na justiça requerendo a mesma gratificação, por enfrentarem as mesmas dificuldades de acesso, ainda que a lei não concedesse a eles esse direito. Até a data das demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 20X1, nenhum processo tinha sido julgado e os procuradores municipais orientaram que é provável que o município não perca as ações. Em 20X2, houve o julgamento das ações e o resultado foi desfavorável ao município. Em dezembro de 20X3, os demais servidores de escolas, um grupo de 150 pessoas que ainda não tinham ingressado com a ação, tendo conhecimento do sucesso dos colegas, também ingressaram com a ação. Nesse caso, desde o ingresso das novas ações os procuradores municipais orientaram que é praticamente certo (provável) que o município perca as ações.

### **Análise**

**(a) Em 31 de dezembro de 20X1**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação – De acordo com evidência disponível, na data das demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como consequência de eventos passados.

**Conclusão**

Nenhuma provisão é reconhecida pelo município (veja parágrafos 23 e 24). A questão é evidenciada como um passivo contingente, a menos que uma saída seja considerada como provável remota (parágrafos 100 e 109).

**(b) Em 31 de dezembro de 20X2**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação – De acordo com evidência disponível, existe uma obrigação presente.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável.

**Conclusão**

A provisão é reconhecida pela melhor estimativa da quantia para liquidar (pagar) a obrigação (veja parágrafos 22-24 e 109).

Quando for expedido o precatório ou a requisição de pequeno valor (ver art. 100 da Constituição Federal de 1988), a provisão deve ser baixada em contrapartida ao reconhecimento do passivo exigível (passivo de valor certo).

**(c) Em 31 de dezembro de 20X3**

Obrigação presente decorrente de um evento passado que gera obrigação – De acordo com evidência disponível, existe uma obrigação presente.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável.

**Conclusão**

Uma nova provisão é reconhecida pela melhor estimativa da quantia para liquidar (pagar) a obrigação relativa a esses 150 servidores (veja parágrafos 22-24 e 109).

Quando for expedido o precatório ou a requisição de pequeno valor (ver art. 100 da Constituição Federal de 1988), a provisão deve ser baixada em contrapartida ao reconhecimento do passivo exigível (passivo de valor certo).

**17. Exemplo 10 C: Processo Judicial (com trânsito em julgado)**

Em 20X0, uma comissão de servidores municipais elaborou um relatório de contingências que podem demandar saída de recursos, classificando cada item de acordo com a probabilidade: provável, possível e remota. Um dos itens refere-se a uma ação coletiva proposta por um sindicato de uma categoria de servidores que requereu o reajuste do vale-alimentação com base na

interpretação de uma legislação local. Nesse relatório, o item foi classificado como probabilidade remota, pois, até então, os julgamentos tinham sido favoráveis ao município. Essa foi a informação enviada para o setor de contabilidade para elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/20X0.

No novo relatório, base para elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/20X1, constou que, em sede de recurso na última instância judicial, a decisão foi favorável ao sindicato e a ação judicial transitou em julgado em outubro de 20X1. No entanto, a comissão de servidores ainda não tinha tido condições de efetuar estimativa confiável, pois teria que avaliar quantos servidores municipais teriam direito de ajuizar ações judiciais de execução individuais. No ano seguinte, no referido relatório, base para elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/20X2, a comissão de servidores informou que foram ajuizadas 200 ações de execução individuais, mas que ainda tinha um potencial de serem ajuizada mais 50 ações por servidores antigos que se aposentaram ou se exoneraram no curso do processo. Sobre esses 50 servidores, a comissão estimou que é provável que no mínimo 25 ingressem com ações e que outros 25 possivelmente não tenham conhecimento ou não queiram ingressar com ação de execução.

### **Análise**

(a) em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação – De acordo com evidência disponível, quando as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como consequência de eventos passados.

### **Conclusão**

Nenhuma provisão é reconhecida pelo município (veja parágrafos 23 e 24). A questão também não será evidenciada como um passivo contingente, pois a saída de recursos foi considerada como remota (parágrafos 100 e 109).

(b) em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente decorrente de um evento passado que gera obrigação – De acordo com evidência disponível, existe uma obrigação presente.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável.

Não foi possível realizar uma estimativa confiável acerca do valor da obrigação.

### **Conclusão**

Um passivo contingente deve ser evidenciado, enquanto não for possível realizar a estimativa confiável (veja parágrafos 22-24).

(c) Em 31 de dezembro de 20X2

Obrigação presente decorrente de m evento passado que gera obrigação -- De acordo com evidência disponível, existe uma obrigação presente.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros ou potencial de serviços na liquidação – Provável para 225 servidores e possível para 25 servidores.

### **Conclusão**

Uma nova provisão é reconhecida pela melhor estimativa da quantia para liquidar (pagar) a obrigação relativa a esses 225 servidores (veja parágrafos 22-24 e 109).

Um passivo contingente deve ser evidenciado relativa aos 25 servidores que possivelmente ingressarão com ações de execução, a menos que uma saída de recursos seja considerada como remota (parágrafos 100 e 109).

Quando for expedido o precatório ou a requisição de pequeno valor (ver art. 100 da Constituição Federal de 1988), a provisão reconhecida deve ser baixada em contrapartida ao reconhecimento do passivo exigível (passivo de valor certo).

### **18. Exemplo 11: Reparos e Manutenção**

Alguns ativos exigem, além da manutenção de rotina, despesas substanciais periódicas relacionadas a reformas ou renovações e a substituição de importantes componentes.

### **19. Exemplo 11A: Custos de Restauração – Nenhum Requisito Legal**

Uma caldeira de um edifício arrendado pelo governo tem um permutador de calor que precisa ser substituído a cada cinco anos por razões técnicas. Na data da apresentação das demonstrações contábeis, o permutador já estava em uso por três anos. Não existia nenhuma obrigação de substituir o permutador, independentemente das ações futuras da entidade – mesmo que a intenção de incorrer em gastos dependa do fato de a entidade continuar a operar a caldeira ou substituir o permutador.

### **Análise**

Obrigação presente decorrente de evento passado que gera obrigação – Não há obrigação atual.

### **Conclusão**

Nenhuma provisão é reconhecida (veja parágrafos 22 e 25-27).

O custo de substituir o permutador de calor não é reconhecido porque, na data das demonstrações contábeis, não existia nenhuma obrigação de substituir o permutador, independentemente das ações futuras da entidade – mesmo que a intenção de incorrer em gastos dependa do fato de a entidade continuar a operar a caldeira ou substituir o permutador. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação do permutador leva em consideração seu consumo, isto é, ele é depreciado ao longo de cinco anos.

### **20. Exemplo 11B: Custos de Restauração – Há Requisito Legal**

A realização de vistoria nos aviões usados para estudos e operações técnicas para elaboração das cartas aeronáuticas padronizadas, destinadas à navegação é exigida por lei a cada três anos.

### **Análise**

Obriga&ccedil;óo presente decorrente de evento que cria obriga&ccedil;óo – N&atilde;o h&atilde;a obriga&ccedil;óo atual.

### **Conclus&atilde;o**

Nenhuma provis&atilde;o &eis; reconhecida (veja parágrafos 22 e 25-27).

Os custos de vistoria de aviões n&atilde;o s&atilde;o reconhecidos como provis&atilde;o pelas mesmas raz&otilde;es que o custo da substitui&ccedil;ón do permutador de calor n&atilde;o &eis; reconhecido como uma provis&atilde;o no exemplo.

## **21. EXEMPLOS DE DIVULGA&CCEDIL;ÓES**

Exemplo de divulga&ccedil;óes exigidas nas demonstra&ccedil;óes cont&atilde;beis (veja itens 97 a 100 da NBCTSP 03) s&atilde;o fornecidos a seguir:

### **Exemplo 12: Garantias**

Um departamento do governo respons&atilde;vel pela preven&otilde;óo de acidentes no local de trabalho d&atilde;a garantias no momento da venda aos compradores de seus produtos de seguran&ccedil;a. Sob os termos da garantia, o departamento se compromete a reparar ou substituir os artigos que n&atilde;o operem, satisfatoriamente, por dois anos a partir da data da venda.

### **An&atilde;lise**

Na data das demonstra&ccedil;óes cont&atilde;beis, uma provis&atilde;o de 60.000 unidades monet&atilde;rias foi reconhecida. A provis&atilde;o n&atilde;o foi trazida a valor presente porque o efeito n&atilde;o &eis; material.

### **Conclus&atilde;o**

A seguinte informa&ccedil;óo s&atilde;o divulgada:

Uma provis&atilde;o de 60.000 reais foi reconhecida para reivindica&ccedil;óes de garantia previstas quanto aos produtos vendidos durante os <últimos três exercícios financeiros. Espera-se que a maioria destes gastos seja incorrido no pr&otilde;ximo exercício financeiro e todos sejam incorridos dentro de dois anos da data das demonstra&ccedil;óes cont&atilde;beis.

## **22. Exemplo 13: Custos de Desmontagem**

Em 20X0, as instala&ccedil;óes de pesquisa de propriedade estatal, que utilizam um reator nuclear para desenvolver os isótopos de râdio e que s&atilde;o usados para finalidades m&ediacutesicas, reconhecem uma provis&atilde;o para custos de desmontagem no valor de 300 milhões de reais. A provis&atilde;o &eis; estimada supondo-se que a desmontagem ocorrerá em um per&otilde;odo de 60 a 70 anos. Entretanto, h&atilde;a uma possibilidade de que isso n&atilde;o ocorra antes de um per&otilde;odo entre 100 e 110 anos, e neste caso o valor atual dos custos s&atilde;o reduzido significativamente. A provis&atilde;o foi estimada usando-se a tecnologia existente a preços atuais e descontada por meio de uma taxa de desconto real de 2%.

### **An&atilde;lise**

Foi reconhecida uma provis&atilde;o pelos custos de desmontagem no valor de 300 milhões de reais. Esses custos t&atilde;m previs&atilde;o para serem incorridos entre 2065 e 2075; entretanto, h&atilde;a uma possibilidade de que a desmontagem n&atilde;o ocorra at&otilde; o per&otilde;odo entre 2105 e 2115. Se os custos fossem mensurados na expectativa de que n&atilde;o seriam incorridos at&otilde; entre 2105 e 2115, a provis&atilde;o seria reduzida para 136 milhões.

## **Conclusão**

Nesse caso, a seguinte informação será divulgada:

Uma provisão de 300 milhões de reais foi reconhecida pelos custos de desmontagem. Esses custos têm previsão para serem incorridos entre 2065 e 2075; entretanto, há uma possibilidade de que a desmontagem não ocorra até o período entre 2105 e 2115. Se os custos fossem mensurados na expectativa de que não seriam incorridos até entre 2105 e 2115, a provisão seria reduzida para 136 milhões.

### **23. Exemplo 14: Dispensa de Evidenciação**

O exemplo abaixo mostra as evidenciações exigidas pelo parágrafo 109 da Norma, em que algumas das informações requeridas não são dadas porque podem vir a prejudicar seriamente a posição da entidade.

Uma agência de pesquisa do governo é envolvida em uma disputa com outra companhia, que alega que a agência de pesquisa transgrediu os direitos autorais no uso de seu material genético e busca indenização de 100 milhões de unidades monetárias.

## **Análise**

A agência da pesquisa reconhece uma provisão pela melhor estimativa da obrigação, mas não divulga nenhuma informação exigida pelos parágrafos 97 e 98 da Norma.

## **Conclusão**

Existe um processo judicial em andamento contra a agência relativo à disputa com a companhia que alega que a agência transgrediu suas patentes e está pleiteando uma indenização de 100 milhões de reais.

A informação geralmente exigida pela NBCTSP 03 não é evidenciada considerando que possa vir a prejudicar seriamente o resultado do processo judicial. A diretoria entende que a reivindicação pode ser defendida pela agência de forma favorável.



## APÊNDICE 2 – TABELAS E ÁRVORE DE DECISÃO

### Provisões e Passivos Contingentes

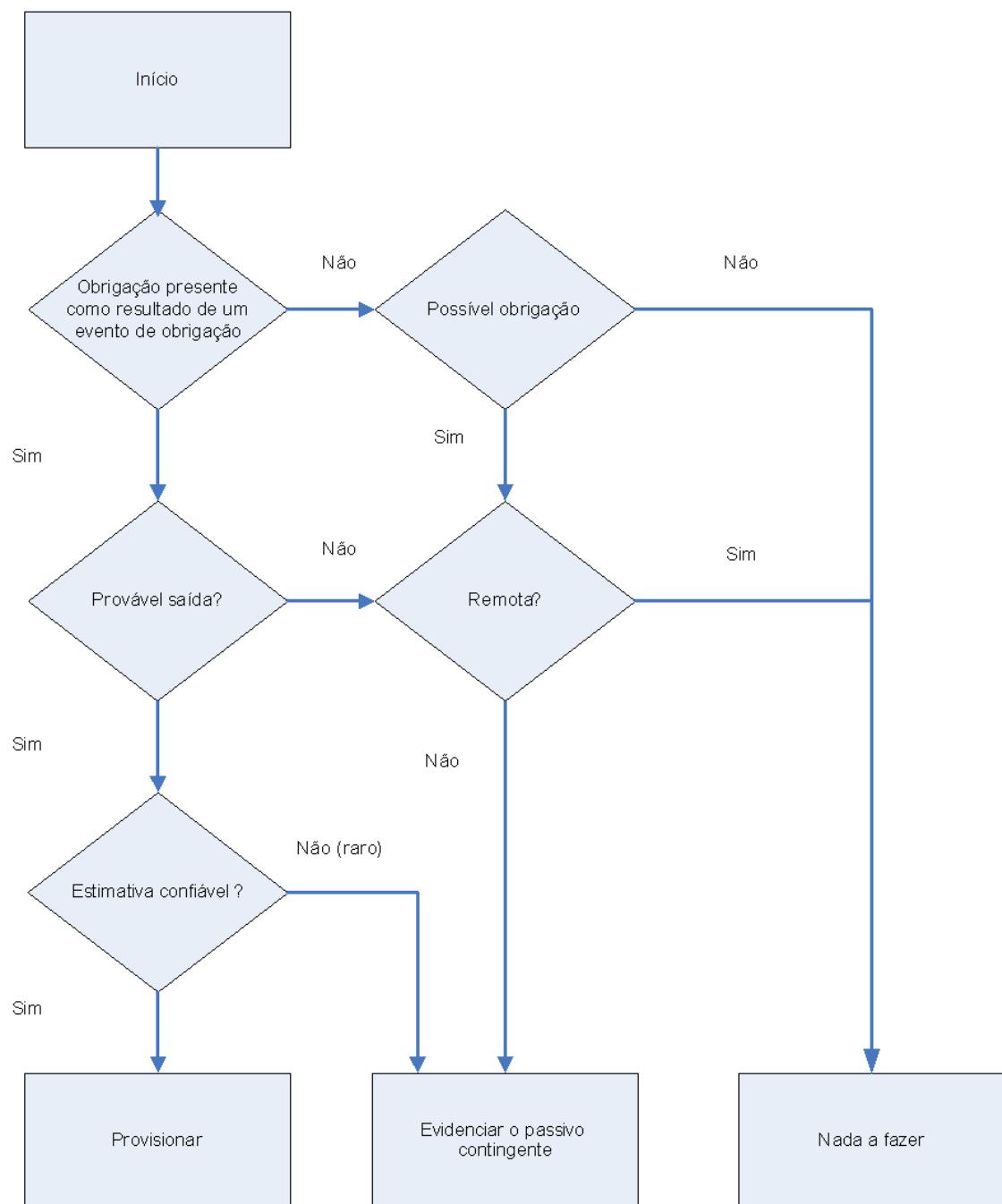
Quando, em consequência de eventos passados, possa existir uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços na liquidação de: (a) uma obrigação presente; ou (b) uma possível obrigação cuja existência seja confirmada somente pela ocorrência ou não ocorrência de um ou vários eventos futuros incertos que não são totalmente controlados pela entidade.		
Há uma obrigação presente que <b>provavelmente</b> exige uma saída de recursos.	Há obrigação <b>possível</b> ou uma obrigação presente que possa, mas provavelmente não irá exigir uma saída de recursos.	Há uma possível obrigação ou uma obrigação presente na qual a probabilidade de uma saída dos recursos é <b>remota</b> .
A provisão é reconhecida (parágrafo 22).	Nenhuma provisão é reconhecida (parágrafo 35).	Nenhuma provisão é reconhecida (parágrafo 35).
Evidenciações da provisão são necessárias (parágrafos 97 e 98).	Evidenciações do passivo contingente são necessárias (parágrafo 100).	A divulgação não é necessária (parágrafo 100).

Um passivo contingente também surge em casos extremamente raros na existência de um passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser precisamente mensurado. Evidenciações sobre os passivos contingentes são exigidas.

## REEMBOLSO

Quando se espera que o todo ou parte do desembolso exigido para se liquidar uma provisão seja reembolsada pela 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 (parágrafo 67).	O reembolso é reconhecido como ativo separado na demonstração da posição financeira e pode ser compensado contra a despesa na demonstração do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício). A quantia reconhecida do reembolso previsto não excede o passivo (parágrafos 63 e 64).	O reembolso previsto não é reconhecido como um ativo (parágrafo 63).
Nenhuma evidenciação é prevista.	O reembolso é evidenciado na quantia reconhecida do mesmo (parágrafo 98(c)).	O reembolso previsto é evidenciado (parágrafo 98(c)).

## ÁRVORE DA DECISÃO



Nota: em alguns casos, não é clara a existência de uma obrigação presente. Nesses casos, um evento passado é responsável pela origem de uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que uma obrigação presente exista na data das demonstrações contábeis do que o contrário (parágrafo 23 da Norma).

## NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, CTSP 02, DE 13 DE JUNHO DE 2024

Aprova o Comunicado Técnico CTSP 02, que orienta os profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas quanto à elaboração das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

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 nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 27 de maio de 2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

### CTSP 02 – NOTAS EXPLICATIVAS

Sumário	Item
<b>OBJETIVO</b>	1 - 3
<b>INTRODUÇÃO</b>	4 - 8
<b>ALCANCE</b>	9 - 12
<b>DIRETRIZES GERAIS CONTIDAS NAS NBCs TSP</b>	13 - 27
<b>Principais diretrizes contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual</b>	13 - 20
<b>Principais diretrizes contidas na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis</b>	21 - 27
<b>DIRETRIZES ADICIONAIS</b>	28 - 36
<b>VIGÊNCIA</b>	37
<b>Apêndice 1 - Diagrama 2 do <i>Practice Statement</i> (Adaptado) – Determinando se a informação de política contábil é material</b>	
<b>Apêndice 2 - Aplicação do conceito de materialidade</b>	

### OBJETIVO

- Este Comunicado Técnico tem por objetivo orientar os profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas quanto à elaboração das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.
- Em linhas gerais, o Comunicado Técnico tem por objetivo orientar a divulgação das informações relevantes e a não divulgação de informações não relevantes.
- As diretrizes para elaboração das Notas Explicativas devem ser buscadas nas NBCs TSP, no MCASP e em outros normativos e legislações de âmbito nacional ou aplicáveis especificamente à entidade que reporta. Nesse contexto, cabe destacar a NBC TSP –Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, publicada no dia 4 de outubro de 2016, que foi um grande marco normativo à adoção do padrão internacional de contabilidade pública no Brasil, e a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, publicada em 18 de outubro de 2018, que apresenta diretrizes gerais para elaboração de Notas Explicativas.

### INTRODUÇÃO

4. O processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública é gradual e conta com a participação de diversos atores, desde a normatização até a implementação dos procedimentos contábeis. Enquanto a implementação depende de cada entidade do setor público, a normatização cabe a alguns atores específicos, por exemplo:
  - O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) edita as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), que buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – *International Public Sector Accounting Standard* (Ipsas) – editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (Ipsasb).
  - A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no papel de Órgão Central de Contabilidade da União por força de mandamento legal contido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e, enquanto não for implementado o Conselho de Gestão Fiscal, tem a atribuição de consolidar as contas públicas nacionais, bem como de normatizar as regras gerais dessa consolidação. Dessa forma, anualmente são publicadas alterações no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e periodicamente é publicada nova edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), além de emitir outros normativos.
5. Orientações específicas sobre evidenciação, em especial em Notas Explicativas, podem ser encontradas nas NBCs TSP, no MCASP, em leis e em outros normativos contábeis de âmbito nacional.
6. No setor público, ainda existe predominância das informações orçamentárias e fiscais, por servirem como medição de desempenho da gestão e de cumprimento de obrigações legais (observância a limites e tetos). No entanto, a informação contábil tem conquistado espaço e relevância na medida em que o processo de convergência aos padrões internacionais vai se tornando efetivo, pois a implementação de novos procedimentos contábeis gera melhores informações para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
7. O volume de informações contido na divulgação das Notas Explicativas pode provocar questionamentos pelos usuários em relação à extensão do material apresentado. Pode, por exemplo, haver excesso de informações irrelevantes, ao mesmo tempo em que ocorram omissões de informações relevantes.
8. A reprodução de informações desnecessárias gera aumento do custo da elaboração e da divulgação, e aumento na complexidade da leitura pelos usuários interessados. As Notas Explicativas devem auxiliar os usuários a entenderem melhor, tempestivamente, e no contexto adequado, as informações financeiras e não financeiras incluídas nas demonstrações contábeis e, ainda, aprimorar o papel das demonstrações contábeis, no sentido de fornecer informação útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

## **ALCANCE**

9. Este Comunicado Técnico trata essencialmente de questões de divulgação, não alcançando questões de reconhecimento e de mensuração.
10. O Comunicado Técnico não consolida as exigências de divulgação de Notas Explicativas existentes nas diversas NBCs TSP, nas leis e em outros normativos contábeis. Também não trata de exigências específicas, mas tão somente aquelas de caráter geral.
11. Ele aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.
12. Para fins deste Comunicado, o significado do termo relevância deve ser considerado no contexto apresentado na NBC TSP Estrutura Conceitual, em que é definido como uma característica qualitativa

da informação financeira e não financeira, que é capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários com base nessas informações. Esse conceito abrange ainda materialidade como um aspecto da relevância, considerando as definições estabelecidas nas NBC TSP 11 e NBC TSP 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

## DIRETRIZES GERAIS CONTIDAS NAS NBCs TSP

### Principais diretrizes contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual

13. Uma importante fase do processo de elaboração de Notas Explicativas é a definição da informação a ser selecionada, que deve atender às características qualitativas descritas na NBC TSP Estrutura Conceitual, que são a relevância, a representação fidedigna, a comprehensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade; e as restrições inerentes à informação, que são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.
14. Para fins deste Comunicado, cabe destacar a definição de relevância que consta no item 3.6 da NBC TSP Estrutura Conceitual: *“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”.*
15. Também se recomenda a leitura dos itens 8.25 a 8.32, que dispõem sobre a seleção da informação para evidenciação, em especial quanto à orientação de “fornecer o nível de detalhe apropriado” e sobre as decisões que envolvem “priorizar e resumir”, evitando a “sobrecarga de informação, a qual reduz a comprehensibilidade”.
16. Depreende-se desses itens que deve ser evitada a sobrecarga de informações, sendo divulgadas apenas as informações relevantes, que são aquelas capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
17. A relevância deve considerar não apenas os montantes das transações, mas também sua natureza. Geralmente, os números significativos para o porte da entidade são relevantes por sua influência potencial nas decisões dos usuários, mas determinados valores, mesmo que pequenos em termos absolutos ou percentuais, podem ser relevantes em função não do seu montante, mas de sua natureza. Isso significa que podem ser de interesse para decisão dos usuários pela importância da informação em termos de governabilidade, de possível impacto futuro, de informação social e sustentabilidade, por exemplo.
18. Resumindo, a Estrutura Conceitual determina que toda informação que for relevante deve ser divulgada se sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base nas demonstrações contábeis da entidade que reporta a informação.
19. Consequentemente, não podem ficar ausentes nas demonstrações contábeis de determinada entidade as informações relevantes de que a entidade tenha conhecimento, bem como não devem ser divulgadas informações imateriais que não sejam relevantes.
20. Uma vez selecionada, a informação deve ser organizada, o que envolve uma série de decisões, buscando assegurar que as principais mensagens sejam comprehensíveis, fornecendo o destaque apropriado, identificando as relações importantes e facilitando as comparações. Para atingir esses objetivos, recomenda-se a utilização de referência cruzada e, quando for melhor para a comprehensão, a utilização de quadros, tabelas, gráficos, cabeçalhos, entre outros tipos de destaque.

## **Principais diretrizes contidas na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis**

21. Conforme item 21 da NBC TSP 11, as Notas Explicativas fazem parte do conjunto completo das demonstrações contábeis e compreendem a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas.
22. As Notas Explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.
23. Conforme item 46, um item pode não ser individualmente material para ser segregado de outros itens nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.
24. Conforme item 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. Recomenda-se a leitura dos itens 3.32 a 3.34 da NBC TSP Estrutura Conceitual para compreender a aplicação do conceito de materialidade para fins de apresentação das informações contábeis.
25. Adicionalmente, outra conclusão fundamental se faz necessária: qualquer informação específica requisitada por qualquer norma que não seja material não deve ser divulgada, inclusive para não desviar a atenção do usuário, com exceção da que for requerida expressamente por órgão regulador ou pela legislação.
26. Conforme item 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, facilitando assim a busca pelas informações nas Notas Explicativas.
27. Conforme item 28, quando as demonstrações contábeis estão em conformidade com as NBCs TSP, a entidade deve declarar, em Notas Explicativas, de forma explícita e sem reservas sobre essa conformidade. Quando a entidade não cumprir todas as exigências, as demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com as NBCs TSP. Em caso de não cumprimento de todos os requisitos das NBCs TSP, recomenda-se que a entidade divulgue qual(is) requisito(s) não está(ão) sendo atendido(s) para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

## **DIRETRIZES ADICIONAIS**

28. Estas diretrizes adicionais foram elaboradas com bases nas discussões no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade, considerando sempre as melhores práticas presentes no setor público e no setor privado.
29. As Notas Explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis e devem fornecer informações adicionais, que não foram suficientemente evidenciadas nos quadros apresentados, tais como descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis. Elas devem ser elaboradas com o objetivo de facilitar a compreensão dos diversos usuários, englobando informações de qualquer natureza, desde que sejam relevantes.

30. Considerando a NBC TSP Estrutura Conceitual e a NBC TSP 11, explica-se que a menção em normas específicas, a exemplo das NBCs TSP e do MCASP, de exigências de divulgação deve sempre ser interpretada à luz da relevância da informação a ser divulgada, mesmo quando presentes as expressões “devem divulgar”, “divulgação mínima” e assemelhadas.
31. O desempenho do setor público é geralmente avaliado por indicadores orçamentários e fiscais. Nesse contexto, é comum a existência de diversas Notas Explicativas que disponham sobre informações orçamentárias e fiscais. No entanto, adicionalmente, a entidade deve priorizar a divulgação das informações patrimoniais, com o objetivo de fomentar o uso dessas informações, tornando-as cada vez mais conhecidas, demandadas e úteis, o que contribuirá sobremaneira com os objetivos da convergência aos padrões internacionais, em especial quanto à comparabilidade.
32. As Notas Explicativas sobre as bases de elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas da entidade não devem repetir os textos dos atos normativos, mas sim, apresentar os aspectos principais relevantes e aplicáveis à entidade, de forma a permitir identificar as escolhas contábeis para cada política. No entanto, podem ser efetuadas menções aos números e nomes das leis e normativos contábeis. Em especial, quando uma NBC TSP permitir a escolha de critérios e/ou modelos, deve ocorrer a apresentação dos critérios e/ou modelos escolhidos pela entidade e não a apresentação das opções disponíveis na referida norma, quando essas opções não forem as escolhidas.
33. Quando houver mudança de política contábil entre um período e outro, com o objetivo de aumentar o atendimento das características qualitativas da informação nas demonstrações contábeis, as Notas Explicativas devem esclarecer detalhadamente sobre tais fatos, considerando as determinações específicas estabelecidas pela NBC TSP 23, em especial as razões da escolha ou da mudança e consequências nas demonstrações contábeis.
34. As notas sobre políticas contábeis podem ser inseridas juntamente com as notas relativas aos itens constantes das demonstrações contábeis a que se referem. Não se recomenda a elaboração de uma nota ou um conjunto de notas sobre políticas contábeis, pois as informações tendem a se repetir nas Notas Explicativas específicas dos itens constantes nas demonstrações contábeis.
35. A norma IFRS denominada Demonstração da Prática de IFRS 2 pelo Ibracon (*Practice Statement 2: Making Materiality Judgements - PS2*) apresenta um diagrama, o de número 2, que ilustra como uma entidade pode avaliar se as informações de política contábil são materiais e, portanto, devem ser divulgados, referenciando aqueles itens. Uma versão adaptada desse diagrama está apresentada no Apêndice 1.
36. A ordem de apresentação das Notas Explicativas, após aquelas relativas ao contexto operacional, pode seguir a ordem de relevância dos assuntos tratados ou a ordem sequencial dos itens apresentados nas demonstrações, obedecida sempre a exigência de referência cruzada entre as notas e os itens das demonstrações contábeis ou a outras notas a que se referem.

## VIGÊNCIA

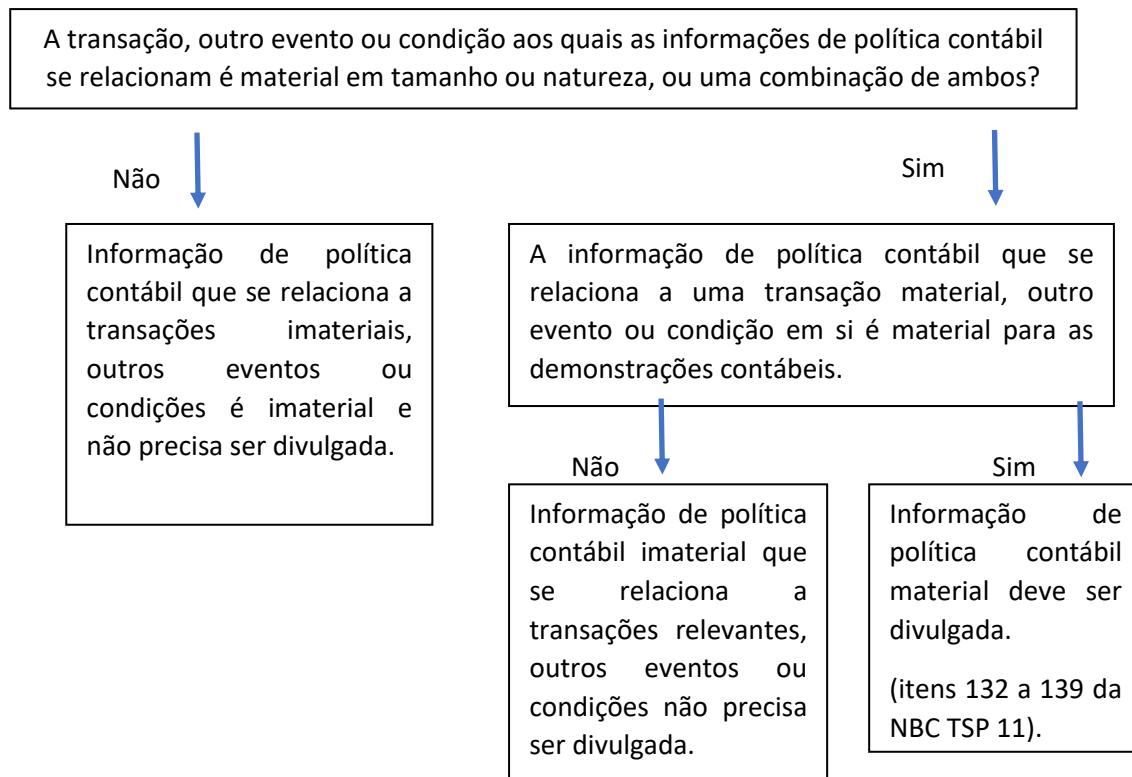
37. Este Comunicado deve ser aplicado a partir de 1º de janeiro de 2025, sendo recomendado a adoção antecipada.

Brasília, 13 de junho de 2024.

CONTADOR AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR  
Presidente

Ata CFC nº 1.109.

**Apêndice 1 - Diagrama 2 do *Practice Statement* (Adaptado) – Determinando se a informação de política contábil é material**



## **Apêndice 2 - Aplicação do conceito de materialidade**

- A1. Os exemplos apresentados objetivam orientar os profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas que elaboram as demonstrações contábeis e os demais órgãos governamentais e profissionais que utilizam as informações contábeis para o melhor julgamento sobre o conceito de materialidade.
- A2. Os exemplos foram convergidos da Demonstração da Prática de IFRS 2. A materialidade é uma das restrições na informação a ser incluída nas demonstrações contábeis e o seu julgamento auxilia, por exemplo, na aplicação de uma política contábil específica ou na evidenciação em separado de determinados itens nas Notas Explicativas. A lista de exemplos aqui apresentada não é exaustiva, não abrangendo todas as NBCs TSP, bem como todas as situações que envolvem julgamento de materialidade feita pelos elaboradores e usuários das informações contábeis.

### **Exemplo A - Julgamentos de materialidade sobre a aplicação de políticas contábeis**

#### **Contexto**

Uma entidade tem a política de capitalizar gastos com itens do ativo imobilizado acima de um limite especificado e reconhecer qualquer valor menor como despesa.

#### **Aplicação**

A NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado exige que o custo de um item de imobilizado seja reconhecido como um ativo quando os critérios do item 14 forem atendidos.

A entidade avaliou que sua política contábil - não capitalizar gastos abaixo de um limite específico - não terá um efeito material nas demonstrações contábeis do período corrente ou nas demonstrações contábeis futuras, porque as informações que refletem a capitalização e amortização de tais despesas não possuem influência sobre as decisões tomadas pelos principais usuários das demonstrações contábeis da entidade.

Desde que tal política não tenha um efeito material nas demonstrações contábeis e não tenha sido definida para alcançar intencionalmente uma apresentação particular da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade, as demonstrações contábeis da entidade cumprem a NBC TSP 07. Tal política deve ser reavaliada a cada período de relatório para garantir que seu efeito nas demonstrações contábeis da entidade permaneça imaterial.

### **Exemplo B - Julgamentos de materialidade sobre divulgações especificadas pelas NBCs TSP**

#### **Contexto**

Uma entidade apresenta o ativo imobilizado como um item separado em seu balanço patrimonial.

#### **Aplicação**

A NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado estabelece requisitos de divulgação específicos para imobilizado, incluindo a divulgação do valor de compromissos contratuais para a aquisição de imobilizado (item 89(c)).

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a entidade avalia se as divulgações especificadas na NBC TSP 07 são informações relevantes. Mesmo que o imobilizado seja apresentado como um item separado no balanço patrimonial, nem todas as divulgações especificadas na NBC TSP 07 serão automaticamente

exigidas. Se a quantia de compromissos contratuais para a aquisição de imobilizado não for material, a entidade não é obrigada a divulgar essa informação.

**Exemplo C - Julgamentos de materialidade que levam à divulgação de informações, além dos requisitos específicos de divulgação nas NBCs TSP**

#### Contexto

O Governo federal, em razão de um acordo internacional, se compromete a introduzir regulamentos para reduzir o uso de energia não renovável. Os regulamentos ainda não haviam sido promulgados na legislação nacional no final do período do relatório.

Uma entidade possui uma usina termelétrica a carvão. Durante o período de reporte, a entidade registrou uma perda por redução ao valor recuperável na sua central a carvão, reduzindo o valor contábil da central. Nenhum ágio ou ativo intangível com vida útil indefinida foi incluído na unidade geradora de caixa.

#### Aplicação

O item 122 da NBC TSP 10 - Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa não exige que a entidade divulgue as premissas usadas para determinar o valor recuperável de um ativo tangível, a menos que ágio ou ativos intangíveis com vida útil indefinida sejam incluídos no valor contábil da unidade geradora de caixa (item 123).

No entanto, a entidade concluiu que as premissas sobre a probabilidade da edição de regulamentações nacionais para reduzir o uso de energia não renovável, consideradas na mensuração do valor recuperável de sua usina a carvão, poderiam razoavelmente influenciar as decisões dos usuários primários com base nas demonstrações contábeis da entidade. Portanto, informações sobre essas premissas são necessárias para que os usuários primários entendam o impacto da redução ao valor recuperável na posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa da entidade. Portanto, embora não seja especificamente exigido pela NBC TSP 10, a entidade conclui que suas premissas sobre a probabilidade de edição de regulamentos nacionais para reduzir o uso de energia não renovável constituem informações relevantes e divulgam essas premissas em suas demonstrações contábeis.

**Exemplo D - Usuários existentes e potenciais das informações contábeis**

#### Contexto

Uma entidade é 100% de propriedade de sua controladora. Sua controladora fornece à entidade produtos semiacabados que a entidade monta e revende à controladora. A entidade é totalmente financiada por sua controladora. Os usuários atuais das demonstrações contábeis da entidade incluem a controladora e os credores da entidade (principalmente fornecedores locais).

#### Aplicação

A entidade recorre à NBC TSP Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público para identificar os principais usuários de suas demonstrações contábeis - existentes e potenciais - que não podem exigir que a entidade forneça informações diretamente a eles e que devem se basear em relatórios contábeis de propósito geral. Ao fazer julgamentos de materialidade na preparação de suas demonstrações contábeis, a entidade não deve restringir suas divulgações apenas àquelas de interesse de sua controladora ou de seus credores existentes. A entidade também deve considerar as necessidades de informação de potenciais usuários ao fazer esses julgamentos.

## **Exemplo E - Solicitações de informações únicas ou individuais dos principais usuários**

### **Contexto**

Vinte investidores detêm, cada um, 5% dos direitos de voto de uma entidade. Um desses investidores está particularmente interessado em informações sobre os gastos da entidade em um local específico porque esse investidor opera outro negócio naquele local. Não se pode razoavelmente esperar que tais informações influenciem decisões que outros usuários principais tomem com base nas demonstrações contábeis da entidade.

### **Aplicação**

Ao fazer seus julgamentos de materialidade, a entidade não precisa considerar as necessidades de informações específicas desse único investidor. A entidade conclui que as informações sobre seus gastos no local específico são informações irrelevantes para seus principais usuários como um grupo e, portanto, decide não fornecê-las em suas demonstrações contábeis.

## **Exemplo F - Impacto dos comunicados de uma entidade em julgamentos de materialidade**

### **Contexto**

Uma secretaria recebeu as atribuições e os recursos (humanos e materiais) de outra que foi extinta no exercício atual (houve uma combinação no setor público no período de relatório). A combinação dobrou o tamanho da atuação da entidade na prestação de serviços ao público. Na data da combinação, o governo emitiu um comunicado fornecendo uma explicação extensa dos principais motivos da mudança de atuação, juntamente com outras informações relacionadas à combinação.

### **Aplicação**

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a secretaria considerou primeiro os requisitos de divulgação da NBC TSP 21 - Combinações no Setor Público. O item 120(d) da NBC TSP 21 exige que uma entidade divulgue, para cada combinação no setor público que ocorra durante o período de relatório, "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".

A secretaria conclui que as informações sobre a combinação no setor público são relevantes porque se espera que a combinação tenha um impacto significativo nas suas operações, devido ao tamanho geral da transação em comparação com o tamanho da entidade. Nessas circunstâncias, embora as informações relativas aos principais motivos da combinação já estejam incluídas na exposição de motivos que extinguiu a outra secretaria e lhe atribuiu novas responsabilidades, a secretaria precisa fornecer as informações em suas demonstrações contábeis.

## **Exemplo G - Informações que são irrelevantes de acordo com as NBCs TSP, mas são exigidas pelas leis e regulamentos locais**

### **Contexto**

Um instituto governamental de pesquisa opera em um país, no qual, os investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) são geralmente limitados; no entanto, o governo exige que todas as entidades divulguem, em suas demonstrações contábeis, o valor agregado de gastos em P&D incorridos durante o período.

No período de relatório atual, a entidade reconheceu uma pequena quantia de dispêndio em atividades de P&D como despesa. Nenhuma despesa de P&D foi capitalizada durante o período.

Na preparação das suas demonstrações contábeis, a entidade avaliou como imaterial, para efeitos das NBCs TSP, a divulgação de informação sobre os gastos em P&D incorridos durante o período.

#### Aplicação

Para cumprir a legislação, a entidade divulga em suas demonstrações contábeis informações sobre os gastos com P&D incorridos durante o período. As NBCs TSP permitem que a entidade divulgue essas informações em suas demonstrações contábeis, mas a entidade precisa organizar suas divulgações para garantir que informações relevantes não sejam obscurecidas.

**Exemplo H - Informações que são relevantes de acordo com as NBCs TSP, mas não são exigidas pelas leis e regulamentos locais**

#### Contexto

Uma entidade opera em um país onde o governo exige a divulgação dos detalhes das alienações de ativo imobilizado, mas somente se seus valores contábeis excederem uma porcentagem especificada do total de ativos.

No período de relatório atual, a entidade alienou imobilizado abaixo do limite especificado na regulamentação local. Essa transação foi com uma parte relacionada, que pagou à entidade menos do que o valor justo do item alienado.

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a entidade aplicou julgamento e concluiu que as informações sobre os detalhes da alienação eram relevantes, principalmente pelos termos da transação e pelo fato de ser com parte relacionada.

#### Aplicação

Para cumprir com as NBCs TSP, a entidade divulga detalhes dessa alienação, embora a legislação exija a divulgação de alienações de imobilizado somente se seu valor contábil exceder uma porcentagem especificada do total de ativos.

**Exemplo I - Informações sobre uma transação com parte relacionada avaliada como material**

#### Contexto

No período de relatório atual, a entidade assinou um contrato de cinco anos com a empresa ABC, após a seleção em processo licitatório regular.

A empresa ABC fornecerá à entidade serviços de manutenção para os seus escritórios por um valor anual.

A empresa ABC é controlada por um membro do pessoal-chave da administração da entidade. Portanto, a empresa ABC é parte relacionada da entidade.

#### Aplicação

A NBC TSP 22 - Divulgação sobre Partes Relacionadas exige que a entidade divulgue, para cada transação com partes relacionadas ocorrida durante o período, a natureza do relacionamento com partes

relacionadas, bem como informações sobre a transação e saldos pendentes, incluindo compromissos, necessários para que os usuários entendam o potencial efeito da relação nas demonstrações contábeis.

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a entidade avaliou se as informações sobre a transação com a empresa ABC eram relevantes.

A entidade iniciou sua avaliação de uma perspectiva quantitativa e avaliou o impacto da transação com partes relacionadas em relação aos resultados da entidade. Tendo inicialmente concluído que o impacto da transação com partes relacionadas não era material de uma perspectiva puramente quantitativa, a entidade avaliou ainda a presença de quaisquer fatores qualitativos.

Como pode ser observado na NBC TSP 22, as partes relacionadas podem entrar em transações que as partes não relacionadas não fariam, e as transações podem ser apreçadas em valores que diferem do preço das transações entre partes não relacionadas.

A entidade identificou o fato de o contrato de manutenção ter sido celebrado com uma parte relacionada como uma característica que torna a informação sobre aquela transação mais suscetível de influenciar as decisões dos seus principais usuários.

A entidade avaliou ainda a transação de uma perspectiva quantitativa para determinar se o impacto da transação poderia razoavelmente influenciar as decisões dos usuários primários quando considerado com o fato de que a transação foi com uma parte relacionada (ou seja, a presença de um fator qualitativo diminui o limiar quantitativo). Tendo considerado que a transação foi com uma parte relacionada, a entidade concluiu que o impacto foi grande o suficiente para ser razoavelmente esperado que influenciasse as decisões dos usuários primários. Dessa forma, a entidade avaliou as informações sobre a transação com a empresa ABC como relevantes e divulgou essas informações em suas demonstrações contábeis.

#### Exemplo J - Informações sobre uma transação com parte relacionada avaliada como imaterial

##### Contexto

A entidade possui uma grande frota de veículos. No período de relatório atual, a empresa DEF arrematou, em um leilão, um veículo da entidade que estava quase totalmente depreciado. A entidade transferiu o veículo pela contraprestação total consistente com seu valor de mercado e seu valor contábil. A empresa DEF é controlada por um membro do pessoal-chave da administração da entidade. Portanto, a empresa DEF é parte relacionada da entidade.

##### Aplicação

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a entidade avaliou se as informações sobre a transação com a empresa DEF eram relevantes.

Como no Exemplo I, a entidade iniciou sua avaliação de uma perspectiva quantitativa e avaliou o impacto da transação com partes relacionadas em relação às demais transações da entidade. Tendo inicialmente concluído que o impacto da transação com partes relacionadas não era material de uma perspectiva puramente quantitativa, a entidade avaliou ainda a presença de quaisquer fatores qualitativos.

A entidade transferiu o veículo por um valor total consistente com seu valor de mercado e seu valor contábil. No entanto, a entidade identificou o fato de o veículo ter sido arrematado por uma parte relacionada como uma característica que torna as informações sobre essa transação mais propensas a influenciar as decisões de seus principais usuários.

A entidade avaliou ainda a transação de uma perspectiva quantitativa, mas concluiu que seu impacto era muito pequeno para se esperar que influenciasse as decisões dos usuários primários, mesmo quando considerado com o fato de que a transação foi com uma parte relacionada. As informações sobre a transação com a empresa DEF foram, portanto, avaliadas como imateriais e não divulgadas nas demonstrações contábeis da entidade.

#### Exemplo K - Influência de fatores qualitativos externos em julgamentos de materialidade

##### Contexto

Um banco internacional detém uma quantidade muito pequena de dívida proveniente de um país cuja economia nacional está passando por graves dificuldades financeiras. Outros bancos internacionais que atuam no mesmo setor que a entidade detêm montantes significativos de dívida originária daquele país e, portanto, são significativamente afetados pelas dificuldades financeiras naquele país.

##### Aplicação

O item 38 da NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros: Divulgações exige que uma entidade divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar a natureza e a extensão do risco decorrente de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta no final do período de relatório.

Ao preparar suas demonstrações contábeis, o banco avaliou se o fato de deter um montante muito pequeno de dívida originária daquele país era uma informação relevante.

Ao fazer essa avaliação, o banco considerou a exposição a essa dívida específica enfrentada por outros bancos internacionais que operam no mesmo setor (fator qualitativo externo).

Nessas circunstâncias, o fato de o banco deter uma quantidade muito pequena de dívida (ou mesmo nenhuma dívida) proveniente desse país, enquanto outros bancos internacionais que operam no mesmo setor detêm participações significativas, fornece aos principais usuários da entidade informações sobre a eficácia da administração em proteger os recursos do banco dos efeitos desfavoráveis das condições econômicas naquele país.

O banco avaliou as informações sobre a falta de exposição a essa dívida específica como material e divulgou essas informações em suas demonstrações contábeis.

#### Exemplo L — Informações do período anterior não fornecidas no referido período

##### Contexto

No período anterior, a entidade tinha uma quantia muito pequena de dívida pendente. As informações sobre essa dívida foram adequadamente avaliadas como imateriais no período anterior e, portanto, a entidade não divulgou nenhuma análise de vencimento, demonstrando os vencimentos contratuais remanescentes ou outras informações que de outra forma seriam exigidas pelo item 46(a) da NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros: Divulgações.

No período atual, a entidade emitiu uma grande quantidade de dívida. A entidade concluiu que a informação sobre o vencimento da dívida era uma informação relevante e a divulgou, em forma de tabela, nas demonstrações contábeis do período corrente.

##### Aplicação

A entidade pode concluir que seria necessário incluir uma análise de vencimento da dívida do período anterior nas demonstrações contábeis para que os usuários primários entendessem as demonstrações contábeis do período atual. Nessas circunstâncias, uma descrição narrativa do vencimento dos saldos do período anterior da dívida pendente pode ser suficiente.

#### Exemplo M — Resumindo as informações do período anterior

##### Contexto

A entidade divulgou, nas demonstrações contábeis de períodos anteriores, detalhes de uma disputa judicial que levou ao reconhecimento, naquele período, de uma provisão. De acordo com a NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a entidade divulgou nas demonstrações contábeis do período anterior uma descrição detalhada das incertezas sobre o valor e o momento de prováveis saídas de caixa, em relação à disputa, juntamente com as principais suposições feitas sobre eventos futuros.

A maior parte das incertezas foi resolvida no período atual e, embora o passivo não tenha sido liquidado, uma decisão judicial confirmou o valor já reconhecido nas demonstrações contábeis pela entidade.

A entidade considerou a legislação local relevante e outros requisitos para os relatórios e concluiu que não havia obrigações relacionadas à inclusão de informações do período anterior nas demonstrações contábeis do período atual.

##### Aplicação

Nessas circunstâncias, com base nos requisitos das NBCs TSP, a entidade pode não precisar reproduzir nas demonstrações contábeis do período corrente todas as informações sobre a disputa judicial fornecidas nas demonstrações contábeis do período anterior. Como a maioria das incertezas foi resolvida, os usuários das demonstrações contábeis do período atual podem não precisar mais de informações detalhadas sobre essas incertezas. Em vez disso, as informações sobre essas incertezas podem ser resumidas e atualizadas para refletir os eventos e as circunstâncias do período atual e a resolução de incertezas relatadas anteriormente.

#### Exemplo N — Avaliação individual e coletiva de erros

##### Contexto

Durante o período de relatório atual, a entidade reconheceu:

- (a) uma provisão de \$ 100 que não deveria ter sido reconhecida. A provisão afetou a rubrica “custo dos serviços prestados”.
- (b) a reversão de uma provisão de \$ 80 reconhecida no período anterior que não deveria ter sido revertida. A reversão afetou a rubrica “outras receitas (despesas) operacionais”.

##### Aplicação

Ao avaliar se esses erros são relevantes para suas demonstrações contábeis, a entidade não identificou a presença de quaisquer fatores qualitativos e, portanto, fez seu julgamento de materialidade apenas sob uma perspectiva quantitativa. A entidade concluiu que ambos os erros eram individualmente relevantes por causa de seu impacto em seu resultado.

Nessas circunstâncias, seria inadequado considerar o efeito quantitativo dos erros em uma base líquida, ou seja, como uma superavaliação de despesas de \$ 20, concluindo assim que os erros identificados não precisariam de ser corrigidos. Se um erro for individualmente avaliado como material para as

demonstrações contábeis da entidade, a existência de outros erros que afetem a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa da entidade de forma oposta, não elimina a necessidade de o corrigir ou torna o erro imaterial.

#### Exemplo O — Avaliação de erros cumulativos do período atual

##### Contexto

A entidade, há três anos, construiu um hospital público. A edificação tem uma vida útil de 50 anos e um valor residual equivalente a 20% do custo da planta. A entidade começou a usar a edificação há três anos, mas não reconheceu nenhuma depreciação para ela (erro cumulativo). Em cada período anterior, a entidade avaliou o erro de não depreciação de sua edificação como sendo individual e cumulativamente irrelevante para as demonstrações contábeis daquele período. Não há indicação de que os julgamentos de materialidade de períodos anteriores estivessem errados.

No período corrente, a entidade iniciou a depreciação da planta.

No mesmo período, o hospital experimentou uma redução significativa na capacidade de prestação de serviços.

##### Aplicação

Ao fazer seus julgamentos de materialidade na preparação das demonstrações contábeis do período corrente, a entidade concluiu que o erro cumulativo era material para as demonstrações contábeis do período corrente.

Nesse cenário, a entidade não precisa revisar as avaliações de materialidade feitas em períodos anteriores.

No entanto, como no período atual o erro cumulativo se tornou material para as demonstrações contábeis do período atual, a entidade deve aplicar os requisitos da NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro para corrigi-lo.

#### Exemplo P — Avaliar se as informações sobre *covenants* são relevantes

##### Contexto

Um governo subnacional, devido à escassez de recursos próprios, decidiu obter um empréstimo junto a um organismo internacional para realizar obras de saneamento. Um empréstimo de longo prazo foi concedido à entidade no período de relatório atual. O contrato de empréstimo inclui uma cláusula que exige que a entidade mantenha um índice de dívida sobre o patrimônio líquido abaixo de um limite especificado, a ser mensurado a cada data de relatório (um *covenant*). De acordo com o contrato de empréstimo, a relação dívida/patrimônio social deve ser calculada com base nos valores de dívida e patrimônio, conforme apresentados nas demonstrações contábeis da entidade. Se a entidade violar o acordo, todo o empréstimo se torna exigível à vista. A divulgação dos termos do acordo nas demonstrações contábeis de uma entidade não é exigida por nenhuma lei ou regulamentação local.

##### Aplicação

O item 38 da NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros: Divulgações exige que a entidade divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar a natureza e a extensão do risco decorrente de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta no final do período de relatório.

Na preparação de suas demonstrações contábeis, a entidade avalia se a informação sobre a existência do contrato e seus termos é uma informação relevante, considerando tanto as consequências quanto a probabilidade de ocorrência de um descumprimento.

Nessas circunstâncias, a entidade concluiu que, considerando sua escassez de recursos próprios, qualquer aceleração do plano de pagamento do empréstimo de longo prazo (consequência da ocorrência do descumprimento da cláusula) afetaria a posição financeira e os fluxos de caixa da entidade de uma forma que poderia ser razoavelmente esperado que influencie as decisões dos usuários primários.

A entidade também considerou a probabilidade de ocorrência de uma violação.

Cenário 1 — o credor definiu o limite do acordo com base nas informações repassadas pela entidade, acrescentando uma tolerância de 10% aos números previstos.

Nesse cenário, embora a entidade tenha executado positiva e regularmente seus orçamentos anteriores, ela avaliou a probabilidade de ocorrência de uma violação como maior do que remota. Portanto, as informações sobre a existência do *covenant* e seus termos foram avaliadas como relevantes e divulgadas nas demonstrações contábeis da entidade.

Cenário 2 — o credor definiu o limite do acordo com base nas informações repassadas pela entidade, acrescentando uma tolerância de 200% aos números previstos

Nesse cenário, a entidade avaliou como remota a probabilidade de ocorrência de um descumprimento, com base em seu histórico de execução orçamentária dos exercícios anteriores e na magnitude da tolerância incluída no limite do *covenant*. Portanto, embora as consequências do descumprimento do pacto afetem a posição financeira e os fluxos de caixa da entidade de forma que se possa razoavelmente esperar que influenciem as decisões dos principais usuários, a entidade concluiu que as informações sobre a existência do contrato e seus termos não eram relevantes.

#### Exemplo Q - Informações que devem ser relevantes para as demonstrações contábeis anuais

##### Contexto

A entidade vende principalmente produtos padronizados a clientes em seu mercado doméstico. Na primeira metade do período de relatório, 98% da receita da entidade foi gerada pelas vendas do Produto X. A receita restante foi derivada principalmente de uma venda piloto de uma nova linha de produtos — Produto Y — que a entidade planejava lançar no terceiro trimestre do ano. A entidade espera que a receita do Produto Y aumente significativamente até o final do período de relatório anual, de modo que o Produto Y forneça aproximadamente 20% da receita da entidade para todo o período anual.

##### Aplicação

O item 106 da NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis exige que a entidade divulgue separadamente por natureza os itens das receitas que sejam materiais.

A entidade não identificou quaisquer fatores qualitativos que tornassem o valor das receitas do Produto Y relevante para o período intermediário.

Nessas circunstâncias, a entidade concluiu que a informação sobre a desagregação da receita por linhas de produtos não era relevante para o relatório contábil intermediário e não a divulgou. Na preparação do relatório contábil intermediário, a entidade não é obrigada a desagregar sua receita por linhas de produtos, mesmo que seja esperado um maior nível de desagregação para as demonstrações contábeis anuais

subsequentes. Em outras palavras, embora a entidade espere que a receita por linhas de produtos seja uma informação relevante para as demonstrações contábeis anuais, esse fato não influencia a avaliação de materialidade na preparação do relatório contábil intermediário da entidade.

#### Exemplo R — Informações que são relevantes apenas para o relatório contábil intermediário

##### Contexto

Durante o período intermediário, a entidade construiu um novo equipamento de manuseio de produtos químicos para permitir o cumprimento dos requisitos ambientais para a produção e armazenamento de produtos químicos perigosos. Tal item do ativo imobilizado se qualifica para reconhecimento como um ativo de acordo com o item 14 da NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado.

##### Aplicação

O item 89(b) da NBC TSP 07 exige a divulgação dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do imobilizado durante sua construção.

Na preparação do relatório contábil intermediário, a entidade avaliou, tanto em uma perspectiva quantitativa como qualitativa, a informação sobre os gastos reconhecidos e concluiu que a informação era material para o relatório contábil intermediário e divulgou-a.

A entidade não incorreu em gastos adicionais relacionados ao equipamento na segunda metade do período de relatório anual. Na preparação de suas demonstrações contábeis anuais, a entidade avaliou os gastos reconhecidos não eram relevantes para as demonstrações contábeis anuais. Para chegar a essa conclusão, a entidade não identificou quaisquer fatores qualitativos que conduzissem a uma avaliação diferente.

A entidade não é obrigada a divulgar informações sobre os gastos reconhecidos em suas demonstrações contábeis anuais.

#### Exemplo S - Fazer julgamentos de materialidade sobre informações de política contábil que apenas duplicam os requisitos das NBC TSP

##### Contexto

O imobilizado é material para as demonstrações contábeis da entidade.

A entidade não possui ativos intangíveis ou ágio e não reconheceu uma perda por redução ao valor recuperável em seu ativo imobilizado no relatório atual.

Em relatório anteriores, a entidade divulgou informações de política contábil relacionadas à redução ao valor recuperável de ativos não circulantes que duplicam os requisitos da NBC TSP 10 e não fornecem informações específicas da entidade. A entidade divulgou que:

- Os valores contábeis dos ativos intangíveis do grupo e de seus ativos imobilizados são revisados a cada data de relatório para apurar se há indicação de perda no valor recuperável. Se houver tal indicação, o valor recuperável do ativo é estimado. Para ágio e intangíveis com vida útil indefinida, o valor recuperável é estimado pelo menos anualmente.
- A perda por redução ao valor recuperável é reconhecida na demonstração do resultado sempre que o valor contábil de um ativo ou da sua unidade geradora de caixa excede o seu valor recuperável.
- O valor recuperável dos ativos é o maior entre seu valor justo menos custos para venda e seu valor em uso. Ao mensurar o valor em uso, os fluxos de caixa futuros estimados são descontados a valor presente usando uma taxa de desconto antes dos impostos que reflete as avaliações atuais de mercado quanto ao

valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo. Para um ativo que não gera entradas de caixa amplamente independentes, o valor recuperável é determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence.

- Perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas em relação às unidades geradoras de caixa são alocadas primeiro para reduzir o valor contábil de qualquer ágio alocado a essa unidade geradora de caixa e, em seguida, para reduzir o valor contábil dos outros ativos na unidade em uma base *pro rata*.

- A perda por redução ao valor recuperável em relação ao ágio não é posteriormente revertida. Para outros ativos, a perda por redução ao valor recuperável é revertida se houver uma mudança nas estimativas usadas para determinar o valor recuperável, mas apenas na medida em que o novo valor contábil não excede o valor contábil que teria sido determinado, líquido de depreciação e amortização, caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por redução ao valor recuperável.

## Aplicação

Tendo identificado os ativos sujeitos a testes de redução ao valor recuperável como sendo materiais para as demonstrações contábeis, a entidade avalia se a informação da política contábil para redução ao valor recuperável é, de fato, material.

Como parte de sua avaliação, a entidade considera que uma deterioração ou reversão de uma redução ao valor recuperável não ocorreu no relatório atual. Consequentemente, é improvável que as informações da política contábil sobre como a entidade reconhece e aloca as perdas por redução ao valor recuperável sejam relevantes para seus principais usuários. Da mesma forma, como a entidade não possui ativos intangíveis ou ágio, é improvável que as informações sobre sua política contábil para amortização de ativos intangíveis e ágio forneçam informações relevantes a seus usuários principais.

No entanto, a política contábil de redução ao valor recuperável da entidade refere-se a uma área para a qual a entidade é obrigada a fazer julgamentos ou pressupostos significativos, conforme descrito nos itens 137 e 140 da NBC TSP 11. Dadas as circunstâncias específicas da entidade, conclui que as informações sobre os seus julgamentos são significativas e pode-se esperar razoavelmente que as premissas relacionadas às suas avaliações de redução ao valor recuperável influenciem as decisões dos principais usuários das demonstrações contábeis da entidade. A entidade observa que suas divulgações sobre julgamentos e premissas significativos já incluem aquelas relacionadas à redução ao valor recuperável.

A entidade decide que é improvável que os principais usuários de suas demonstrações contábeis precisem entender os requisitos de reconhecimento e mensuração da NBC TSP 10 para entender as informações relacionadas nas demonstrações contábeis.

Consequentemente, a entidade conclui que a divulgação de um resumo dos requisitos da NBC TSP 10 em uma política contábil separada para redução ao valor recuperável não forneceria informações que poderiam razoavelmente influenciar as decisões tomadas pelos principais usuários de suas demonstrações contábeis. Em vez disso, a entidade divulga informações relevantes sobre políticas contábeis relacionadas aos julgamentos e às premissas significativos que a entidade aplicou em suas avaliações de redução ao valor recuperável em outras partes das demonstrações contábeis.

Embora a entidade avalie algumas informações da política contábil para redução ao valor recuperável de ativos como imateriais, a entidade ainda avalia se outras exigências de divulgação da NBC TSP 10 fornecem informações relevantes que devem ser divulgadas.