INFORMEF

ABRIL/2026 - 1º DECÊNDIO - Nº 2080 - ANO 70

BOLETIM IMPOSTO DE RENDA/CONTABILIDADE

ÍNDICE

IR - DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA - DIRPF - EXERCÍCIO DE 2026 - ANO-CALENDÁRIO DE 2025 - DISPOSIÇÕES. (INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.312/2026) ----- PÁG. 276

IR - PESSOA FÍSICA - EXERCÍCIO 2026/ANO-CALENDÁRIO 2025 - RESTITUIÇÃO - DISPOSIÇÕES. (ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO RFB Nº 2/2026) ----- PÁG. 288

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - NORMAS BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC - RELATÓRIO CONSOLIDADO - DISPOSIÇÕES. (NORMAS BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TSP (R1) 3, 4, 5, 6, 8, 9,10,11, 12,13, 14, 15, 16, 17,18,19, 20, 21, 22, 23, 29, 30, 31, 32, 33 E 37) ----- PÁG. 292

INFORMEF
Rua: Padre Eustáquio, 145, Sala 9 - Carlos Prates
CEP: 30.710-580 - BH - MG
TEL.: (31) 2121-8700
www.informef.com.br

IR - DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA - DIRPF - EXERCÍCIO DE 2026 - ANO-CALENDÁRIO DE 2025 - DISPOSIÇÕES

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.312, DE 3 DE MARÇO DE 2026.

OBSERVAÇÕES INFORMEF

O Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa RFB nº 2.312/2026, estabelece normas e procedimentos para a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2026, ano-calendário de 2025, pela pessoa física residente no Brasil, com rendimento tributável superior a R$ 35.584,00, rendimentos isentos ou tributados na fonte de valor superior a R$ 200.000,00, operações em bolsas de valor superior a R$ 40.000,00 ou sujeitos ao imposto; atividade rural superior a R$ 177.920,00, posse ou a propriedade de bens ou direitos superiores a R$ 800.000,00, com entrega de 23 de março a 29 de maio de 2026.

PARECER DO ATO LEGISLATIVO

CONTEXTUALIZAÇÃO

1. FUNDAMENTO LEGAL E OBJETO

A norma regulamenta a **Declaração de Ajuste Anual do IRPF - exercício 2026**, com base, entre outras, nas seguintes leis:

- Lei nº 9.250/1995
- Lei nº 9.532/1997
- Lei nº 14.754/2023 (offshore, trusts e rendimentos no exterior)
- Lei nº 14.973/2024

Objeto central:

- Estabelecer regras de **obrigatoriedade, forma, prazo, pagamento e penalidades**
- Integrar **novos regimes de tributação internacional**
- Prorrogar prazos legais da DIRPF 2026

2. OBRIGATORIEDADE – ANÁLISE ESTRUTURADA (ART. 2º)

? Critérios clássicos (mantidos com atualização de valores)

Critério	Limite 2026
Rendimentos tributáveis	**R$ 35.584,00**
Rendimentos isentos	**R$ 200.000,00**
Receita rural	**R$ 177.920,00**
Patrimônio	**R$ 800.000,00**

? Critérios operacionais (alta fiscalização)

- Ganho de capital
- Operações em bolsa:
  - R$ 40.000,00 ou
  - com lucro tributável

Impacto: aumento de cruzamento com:

- e-Financeira
- B3
- EFD-Reinf

? NOVA DIMENSÃO INTERNACIONAL (Lei 14.754/2023)

Aqui está o ponto mais relevante da IN:

Obrigatoriedade passa a incluir quem:

- possui **offshore**
- possui **trust**
- tem **aplicações financeiras no exterior**
- recebe **lucros/dividendos no exterior**

Dispositivo crítico (síntese):

obrigação mesmo sem remessa ao Brasil

Conclusão técnica: A Receita ampliou a base declaratória para **renda global**, com forte viés anti-elisão.

3. DISPENSAS (ART. 2º, §1º)

Duas hipóteses relevantes:

1. Bens declarados pelo cônjuge
2. Dependente já incluído em outra declaração

Risco prático:

- duplicidade de patrimônio
- inconsistência entre declarações

4. DESCONTO SIMPLIFICADO (ART. 3º)

- 20% dos rendimentos tributáveis
- Limite: **R$ 16.754,34**

Regra jurídica relevante:

substitui TODAS as deduções legais

Ponto crítico:

- valor não justifica variação patrimonial
- considerado rendimento consumido

5. FORMA DE ENTREGA (ART. 4º)

? Meios permitidos:

- PGD (programa tradicional)
- "Meu Imposto de Renda" (app/web)

? Exigência:

- conta gov.br nível **prata ou ouro**

6. VEDAÇÕES AO USO DO APP (ART. 5º)

Não pode usar o sistema simplificado quem tiver:

- ganho de capital
- operações no exterior
- renda variável complexa
- atividade rural

- trust / offshore

Conclusão: Aplicativo é restrito a declarações simples.

7. DECLARAÇÃO PRÉ-PREENCHIDA (ART. 6º)

? **Base de dados integrada**:

- eSocial
- EFD-Reinf
- DIMOB
- DMED
- e-Financeira
- Criptoativos (IN 1.888/2019)

Impacto jurídico:

- aumento de autuação por divergência
- responsabilidade permanece do contribuinte

8. PRAZO DE ENTREGA (ART. 7º)

Período:

- 23/03/2026 a 29/05/2026

Prorrogação oficial:

- substitui prazo tradicional de 30/04

? OBRIGAÇÃO COM CERTIFICADO DIGITAL

Obrigatório se:

- rendimentos > R$ 5 milhões
- pagamentos > R$ 5 milhões

9. RETIFICAÇÃO (ART. 9º)

? **Regras fundamentais**:

- substitui integralmente a anterior
- exige número do recibo

Vedação relevante:

após prazo, não pode mudar regime (simplificado x completo)

10. MULTA POR ATRASO (ART. 10)

? **Regra**:

- 1% ao mês (ou fração)
- sobre imposto devido

? **Limites**:

- mínimo: **R$ 165,74**
- máximo: **20% do imposto**

Mesmo sem imposto:

- multa mínima é aplicada

11. DECLARAÇÃO DE BENS (ART. 11)

? Obrigação:

- posição em:
  - 31/12/2024
  - 31/12/2025

? Dispensas:

Item	Limite
Conta bancária	R$ 140
Bens móveis	R$ 5.000
Ações	R$ 1.000
Dívidas	R$ 5.000

? Trust (grande inovação)

- declarado pelo **custo de aquisição**

Impacto:

- elimina ocultação patrimonial internacional

12. PAGAMENTO DO IMPOSTO (ART. 12)

? Parcelamento:

- até 8 quotas
- mínimo: R$ 50

? Regras:

- < R$ 100 → quota única
- juros: SELIC + 1%

? Débito automático:

- permitido até 10/05 (1ª quota)
- após → somente a partir da 2ª

13. AUTORIZAÇÃO A TERCEIROS (ART. 14)

- validade: 6 meses
- limite: 1 pessoa autorizada

Requisito:

- conta gov.br prata/ouro

14. PRORROGAÇÃO FORMAL (ARTS. 15 E 16)

Altera:

- IN SRF nº 81/2001
- IN SRF nº 208/2002

Novo prazo:

29 de maio de 2026

ANÁLISE TÉCNICA CRÍTICA (VISÃO INFORMEF)

? 1. Ampliação da tributação global

A norma consolida o modelo:

- **renda mundial obrigatória**
- foco em:
  - offshore
  - trust
  - ativos financeiros externos

Base legal: Lei 14.754/2023

? 2. Integração com fiscos digitais

Cruzamentos automáticos com:

- e-Financeira
- criptoativos
- cartórios
- bancos

Resultado:

risco elevado de malha fina automática

? 3. Fim da informalidade internacional

Antes:

- ativos no exterior pouco fiscalizados

Agora:

- obrigatórios + rastreáveis

? 4. Maior responsabilidade do contribuinte

Mesmo com pré-preenchida:

responsabilidade é integral do declarante

MATRIZ DE RISCO FISCAL (PRÁTICA)

Situação	Risco
Divergência com e-Financeira	ALTÍSSIMO
Omissão de offshore	GRAVÍSSIMO
Cripto não declarado	ALTÍSSIMO
Ganho de capital não informado	AUTOMÁTICO
Uso indevido do simplificado	MÉDIO

CONCLUSÃO TÉCNICA

A **IN RFB nº 2.312/2026** representa:

? Consolidação da **fiscalização digital massiva**? Implementação efetiva da **tributação global da pessoa física**? Ampliação do controle sobre:

- ativos no exterior
- criptoativos
- operações financeiras

POSICIONAMENTO TÉCNICO (OPINIÃO PROFISSIONAL)

Esta norma **não é apenas operacional**, ela marca:

uma mudança estrutural no IRPF brasileiro

O contribuinte que não se adequar:

- cairá em malha fina com alta probabilidade
- poderá sofrer autuações qualificadas

RECOMENDAÇÃO FINAL (PRÁTICA)

Para segurança jurídica:

? Revisão completa da DIRPF? Conciliação com:

- e-Financeira
- informes bancários
- cripto

? Análise de ativos no exterior? Planejamento tributário preventivo

INFORMEF LTDA.
Consultoria Tributária, Trabalhista e Empresarial
"Produzindo informação segura, normativa e prática para decisões estratégicas"

Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2026, ano-calendário de 2025, pela pessoa física residente no Brasil, e altera as Instruções Normativas SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, e nº 208, de 27 de setembro de 2002, para prorrogar os prazos para a apresentação de declarações e para o recolhimento dos créditos tributários nelas apurados, relativamente ao exercício de 2026, ano-calendário de 2025.

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o art. 350, *caput*, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto no art. 88 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, nos arts. 7º, 10, 14 e 25 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, no art. 27 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, nos arts. 2º a 6º-A, e 8º a 13 da Lei nº 14.754, de 12 de dezembro de 2023, e no art. 6º da Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024,

RESOLVE:

CAPÍTULO I
DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Instrução Normativa estabelece normas e procedimentos para a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2026, ano-calendário de 2025, pela pessoa física residente no Brasil.

CAPÍTULO II
DA OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO

Art. 2º Está obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2026 a pessoa física residente no Brasil que, no ano-calendário de 2025:

I - recebeu rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma foi superior a R$ 35.584,00 (trinta e cinco mil, quinhentos e oitenta e quatro reais);

II - recebeu rendimentos isentos não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R$ 200.000,00 (duzentos mil reais);

III - obteve, em qualquer mês, ganho de capital na alienação de bens ou direitos sujeito à incidência do Imposto;

IV - realizou operações de alienação em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas:

a) cuja soma foi superior a R$ 40.000,00 (quarenta mil reais); ou

b) com apuração de ganhos líquidos sujeitas à incidência do imposto;

V - relativamente à atividade rural:

a) obteve receita bruta em valor superior a R$ 177.920,00 (cento e setenta e sete mil e novecentos e vinte reais); ou

b) pretenda compensar, no ano-calendário de 2025 ou posteriores, prejuízos de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário de 2025;

VI - teve, em 31 de dezembro, a posse ou a propriedade de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R$ 800.000,00 (oitocentos mil reais);

VII - passou à condição de residente no Brasil em qualquer mês e nessa condição encontrava-se em 31 de dezembro;

VIII - optou pela isenção do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de imóveis residenciais, caso o produto da venda seja aplicado na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, no prazo de cento e oitenta dias, contado da celebração do contrato de venda, nos termos do art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005;

IX - optou por declarar os bens, direitos e obrigações detidos pela entidade controlada, direta ou indireta, no exterior como se fossem detidos diretamente pela pessoa física, nos termos do regime de transparência fiscal de entidade controlada estabelecido no art. 8º da Lei nº 14.754, de 12 de dezembro de 2023;

X - era titular, em 31 de dezembro, de trust e demais contratos regidos por lei estrangeira com características similares, nos termos dos arts. 10 a 13 da Lei nº 14.754, de 12 de dezembro de 2023;

XI - relativamente ao capital investido em aplicações financeiras no exterior, a que se referem os arts. 2º a 4º e 9º da Lei nº 14.754, de 12 de dezembro de 2023:

a) auferiu rendimentos; ou

b) pretenda compensar, no ano-calendário de 2025 ou posteriores, perdas de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário de 2025; ou

XII - auferiu lucros ou dividendos de entidades no exterior, nos termos dos arts. 2º e 5º a 6º-A da Lei nº 14.754, de 12 de dezembro de 2023.

§ 1º Fica dispensada de apresentar a Declaração de Ajuste Anual a pessoa física que se enquadrar:

I - apenas na hipótese prevista no inciso VI do *caput*, cujos bens comuns, na constância da sociedade conjugal ou da união estável, tenham sido declarados pelo outro cônjuge ou companheiro, desde que o valor total dos seus bens privativos não exceda R$ 800.000,00 (oitocentos mil reais); e

II - em pelo menos uma das hipóteses previstas nos incisos I a XII do *caput*, caso conste como dependente em Declaração de Ajuste Anual apresentada por outra pessoa física, na qual tenham sido informados seus rendimentos, bens e direitos, caso os possua.

§ 2º A pessoa física residente no Brasil, ainda que desobrigada, pode apresentar a Declaração de Ajuste Anual, observado o disposto no § 3º.

§ 3º É vedado a um mesmo contribuinte constar simultaneamente em mais de uma Declaração de Ajuste Anual, seja como titular ou dependente, exceto nos casos de alteração na relação de dependência no ano-calendário de 2025.

CAPÍTULO III
DA OPÇÃO PELO DESCONTO SIMPLIFICADO

Art. 3º A pessoa física pode optar pelo desconto simplificado, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, limitado a R$ 16.754,34 (dezesseis mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e trinta e quatro centavos), observado o disposto nesta Instrução Normativa.

§ 1º A opção prevista no *caput* implica a substituição de todas as deduções admitidas na legislação tributária.

§ 2º O valor utilizado a título do desconto simplificado a que se refere o *caput* não justifica variação patrimonial e será considerado rendimento consumido.

CAPÍTULO IV
DA FORMA DE ELABORAÇÃO

Art. 4º A Declaração de Ajuste Anual deve ser elaborada, exclusivamente, por meio:

I - do Programa Gerador da Declaração - PGD relativo ao exercício de 2026, disponível para download no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil na internet, no endereço eletrônico <https://www.gov.br/receitafederal>; ou

II - do serviço "Meu Imposto de Renda", observado o disposto no art. 5º, disponível:

a) no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil na internet, no endereço eletrônico informado no inciso I; e

b) em aplicativo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para dispositivos móveis, tais como tablets e smartphones.

§ 1º O acesso ao serviço referido no inciso II do *caput* será realizado mediante autenticação por meio da conta gov.br, com Identidade Digital Ouro ou Prata.

§ 2º O aplicativo referido no inciso II, alínea "b", do *caput* encontra-se disponível nas lojas de aplicativos Google Play, para o sistema operacional Android, e App Store, para o sistema operacional iOS.

CAPÍTULO V
DAS VEDAÇÕES À UTILIZAÇÃO DO SERVIÇO "MEU IMPOSTO DE RENDA"

Art. 5º Ficam vedados o preenchimento e a apresentação da Declaração de Ajuste Anual por meio do serviço "Meu Imposto de Renda", previsto no art. 4º, *caput*, inciso II, na hipótese de o declarante ou dependente informado na declaração, no ano-calendário de 2025:

I - ter auferido os seguintes rendimentos sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva:

a) ganhos de capital na alienação de bens e direitos;

b) ganhos de capital na alienação de bens, direitos e aplicações financeiras no exterior;

c) ganhos de capital na alienação, baixa ou liquidação de investimento em entidades controladas no exterior, inclusive por meio de devolução de capital;

d) ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira mantida em espécie cujo valor exceda US$ 5.000,00 (cinco mil dólares dos Estados Unidos da América) no ano-calendário; ou

e) ganhos de capital decorrentes de depósitos não remunerados em conta-corrente ou em cartão de débito ou crédito no exterior que:

1. tenham sido transferidos para o País; ou

2. estejam depositados em instituição financeira não reconhecida ou não autorizada a funcionar pela autoridade monetária do país em que estiver situada;

II - ter auferido os seguintes rendimentos isentos e não tributáveis:

a) relativos à parcela isenta correspondente à atividade rural;

b) relativos à recuperação de prejuízos em operações de renda variável realizadas em bolsa de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados, exceto no caso de operações no mercado à vista de ações e com fundos de investimento imobiliário ou fundos de investimento em cadeias agroindustriais;

c) correspondentes ao lucro na venda de imóvel residencial para aquisição de outro imóvel residencial;

d) correspondentes ao lucro na alienação de imóvel residencial adquirido após o ano de 1969; ou

III - ter-se sujeitado:

a) ao recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF de que trata o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004; ou

b) ao preenchimento dos demonstrativos referentes à atividade rural, ao ganho de capital ou à renda variável.

CAPÍTULO VI
DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL PRÉ-PREENCHIDA

Art. 6º O contribuinte poderá utilizar os dados da Declaração de Ajuste Anual Pré-Preenchida para a elaboração de uma nova Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º Para fins do disposto no *caput*, no momento da criação da nova declaração, serão consideradas as informações relativas ao contribuinte referentes ao exercício de 2026, ano-calendário de 2025, recebidas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil por meio, dentre outros:

I - do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais - EFD-Reinf;

II - da Declaração de Serviços Médicos e de Saúde - Dmed;

III - da Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias - Dimob;

IV - do programa multiplataforma Recolhimento Mensal Obrigatório - Carnê-Leão;

V - da e-Financeira;

VI - da Declaração sobre Operações Imobiliárias - DOI;

VII - da Declaração de Benefícios Fiscais - DBF;

VIII - das informações relativas a operações realizadas com criptoativos custodiados ou negociados por instituições localizadas no Brasil, a que se refere a Instrução Normativa RFB nº 1.888, de 3 de maio de 2019; ou

IX - de informações obtidas por meio de convênios firmados entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e entidades públicas ou privadas.

§ 2º A Declaração de Ajuste Anual Pré-Preenchida contém algumas informações relativas a rendimentos, deduções, bens e direitos e dívidas e ônus reais, e poderá ser obtida mediante autenticação por meio da conta gov.br, com Identidade Digital Ouro ou Prata:

I - do contribuinte;

II - do representante do contribuinte com procuração digital, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.066, de 24 de fevereiro de 2022; ou

III - de pessoa física autorizada nos termos do art. 14.

§ 3º A verificação da correção de todos os dados pré-preenchidos na Declaração de Ajuste Anual é de responsabilidade do contribuinte, o qual deve realizar as alterações, inclusões e exclusões das informações necessárias, se for o caso.

CAPÍTULO VII
DO PRAZO E DOS MEIOS DISPONÍVEIS PARA A APRESENTAÇÃO

Art. 7º A Declaração de Ajuste Anual deve ser apresentada no período de 23 de março a 29 de maio de 2026, pela internet, mediante a utilização:

I - do PGD, nos termos do art. 4º, *caput*, inciso I; ou

II - do serviço "Meu Imposto de Renda", nos termos do art. 4º, *caput*, inciso II.

§ 1º O serviço de recepção da Declaração de Ajuste Anual será interrompido às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do último dia do prazo estabelecido no *caput*.

§ 2º A comprovação da apresentação da Declaração de Ajuste Anual é feita por meio de recibo disponibilizado depois da transmissão, cuja impressão fica a cargo do contribuinte.

§ 3º Deve transmitir a Declaração de Ajuste Anual, com a utilização de certificado digital ou mediante autenticação por meio da conta gov.br, com Identidade Digital Ouro ou Prata, o contribuinte que elaborar a declaração, respectivamente, nos termos do art. 4º, *caput*, incisos I ou II, e que no ano-calendário de 2025:

I - tenha recebido rendimentos:

a) tributáveis sujeitos ao ajuste anual, cuja soma foi superior a R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

b) isentos e não tributáveis, cuja soma foi superior a R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); ou

c) sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva, cuja soma foi superior a R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); ou

II - tenha realizado pagamentos de rendimentos a pessoas físicas ou jurídicas cuja soma foi superior a R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), em cada caso ou no total.

§ 4º A Declaração de Ajuste Anual relativa a espólio, independentemente de ser inicial ou intermediária, ou a Declaração Final de Espólio que se enquadrem nas hipóteses previstas no § 3º devem ser apresentadas, em mídia removível, em unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, durante o horário de expediente, sem a necessidade de utilização de certificado digital.

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica à Declaração de Ajuste Anual elaborada nos termos do art. 4º, *caput*, inciso II.

§ 6º A transmissão da Declaração de Ajuste Anual elaborada por meio do PGD pode ser feita, também, com utilização do programa de transmissão Receitanet, disponível no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no endereço eletrônico informado no art. 4º, *caput*, inciso I.

Art. 8º A apresentação da Declaração de Ajuste Anual depois do prazo previsto no art. 7º deve ser realizada:

I - pela internet, mediante a utilização dos meios referidos no art. 4º; ou

II - em mídia removível, às unidades da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, durante o horário de expediente.

Parágrafo único. A transmissão da Declaração de Ajuste Anual elaborada mediante utilização do PGD depois do prazo previsto no art. 7º pode ser feita, também, com utilização do programa de transmissão Receitanet, disponível no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no endereço eletrônico informado no art. 4º, *caput*, inciso I.

CAPÍTULO VIII
DA RETIFICAÇÃO

Art. 9º A pessoa física que constatar a ocorrência de erros, omissões ou inexatidões em Declaração de Ajuste Anual já entregue poderá apresentar declaração retificadora:

I - pela internet, nos termos do art. 4º; ou

II - em mídia removível, às unidades da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, durante o horário de expediente, caso realizada depois do prazo previsto no art. 7º.

§ 1º A Declaração de Ajuste Anual retificadora tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e a substitui integralmente, e deve conter todas as informações anteriormente declaradas com as alterações e exclusões necessárias, bem como as informações adicionais, se for o caso.

§ 2º Para a elaboração e a transmissão de Declaração de Ajuste Anual retificadora, deve ser informado o número constante no recibo de entrega da última declaração apresentada, relativa ao mesmo ano-calendário.

§ 3º Depois do prazo previsto no art. 7º, não é admitida a retificação que tenha por objeto a troca de opção por outra forma de tributação.

§ 4º A transmissão da Declaração de Ajuste Anual retificadora, elaborada mediante utilização do PGD, pode ser feita também com utilização do programa de transmissão Receitanet, disponível no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no endereço eletrônico informado no art. 4º, *caput*, inciso I.

§ 5º Nas hipóteses de redução de débitos já inscritos em Dívida Ativa da União ou de redução de débitos objeto de pedido de parcelamento deferido, a retificação da declaração será admitida somente após autorização administrativa, desde que haja prova inequívoca da ocorrência de erro no preenchimento da declaração e enquanto não extinto o crédito tributário.

§ 6º A Declaração de Ajuste Anual elaborada mediante a utilização do PGD não poderá ser retificada por meio do serviço "Meu Imposto de Renda".

CAPÍTULO IX
DA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA OU PELA NÃO APRESENTAÇÃO

Art. 10. A entrega da Declaração de Ajuste Anual depois do prazo previsto no art. 7º ou a sua não apresentação, caso obrigatória, sujeita o contribuinte à multa de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração de atraso, lançada de ofício e calculada sobre o total do imposto devido nela apurado, ainda que integralmente pago.

§ 1º A multa de que trata este artigo:

I - terá valor mínimo de R$ 165,74 (cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos) e valor máximo correspondente a 20% (vinte por cento) do imposto sobre a renda devido; e

II - terá, por termo inicial, o 1º (primeiro) dia subsequente ao término do período fixado para a entrega da Declaração de Ajuste Anual e, por termo final, o mês em que a declaração foi entregue ou, caso não tenha sido entregue, a data do lançamento de ofício.

§ 2º No caso de contribuinte com direito a restituição apurada na Declaração de Ajuste Anual, será deduzido do valor desta o valor da multa por atraso na entrega, não paga dentro do prazo de vencimento estabelecido na notificação de lançamento emitida pelo PGD ou pelo serviço "Meu Imposto de Renda", referidos no art. 4º, *caput*, incisos I e II, respectivamente, incluídos os acréscimos legais decorrentes do não pagamento.

§ 3º A multa mínima a que se refere o inciso I do § 1º será aplicada, inclusive, no caso de Declaração de Ajuste Anual da qual não resulte imposto devido.

CAPÍTULO X
DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS E DE DÍVIDAS E ÔNUS REAIS

Art. 11. A pessoa física sujeita à apresentação da Declaração de Ajuste Anual deve nela relacionar os bens e direitos que, no Brasil ou no exterior, constituíram, em 31 de dezembro de 2024 e em 31 de dezembro de 2025, seu patrimônio e o de seus dependentes relacionados na declaração, e os bens e direitos adquiridos e alienados no decorrer do ano-calendário de 2025.

§ 1º Devem ser informados, também, as dívidas e os ônus reais existentes em 31 de dezembro de 2024 e em 31 de dezembro de 2025, em nome do declarante e dos seus dependentes relacionados na declaração, e as dívidas e os ônus constituídos ou extintos no decorrer do ano-calendário de 2025.

§ 2º Os bens e direitos objeto de trust, bem como dos demais contratos regidos por lei estrangeira com características similares, devem ser informados pelo custo de aquisição.

§ 3º Fica dispensada a inclusão, na Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2026, dos seguintes bens ou valores existentes em 31 de dezembro de 2025:

I - saldos de contas correntes bancárias e demais aplicações financeiras cujo valor unitário não exceda R$ 140,00 (cento e quarenta reais);

II - bens móveis e direitos cujo valor unitário de aquisição seja inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais), exceto veículos automotores, embarcações e aeronaves;

III - conjunto de ações e quotas de uma mesma empresa, negociadas ou não em bolsa de valores, e o ouro ativo financeiro cujo valor de constituição ou de aquisição seja inferior a R$ 1.000,00 (mil reais); e

IV - dívidas e ônus reais cujo valor seja igual ou inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais).

CAPÍTULO XI
DO PAGAMENTO DO IMPOSTO

Art. 12. O saldo do imposto pode ser pago em até oito quotas mensais e sucessivas, observado que:

I - nenhuma quota deve ser inferior a R$ 50,00 (cinquenta reais);

II - o imposto de valor inferior a R$ 100,00 (cem reais) deve ser pago em quota única;

III - a primeira quota ou quota única deve ser paga até o último dia do prazo previsto no art. 7º; e

IV - as demais quotas devem ser pagas até o último dia útil de cada mês, acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic acumulada mensalmente, calculados a partir da data prevista para a apresentação da Declaração de Ajuste Anual até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

§ 1º É facultado ao contribuinte:

I - antecipar, total ou parcialmente, o pagamento do imposto ou das quotas, hipótese em que não será necessário apresentar Declaração de Ajuste Anual retificadora com a nova opção de pagamento; e

II - ampliar o número de quotas inicialmente previsto na Declaração de Ajuste Anual, até a data de vencimento da última quota pretendida, observado o disposto no *caput*, por intermédio:

a) da apresentação de declaração retificadora; ou

b) de alteração efetuada por meio do acesso ao serviço "Meu Imposto de Renda", conforme o art. 4º, *caput*, inciso II, alíneas "a" e "b".

§ 2º O pagamento integral do imposto, ou de suas quotas, e de seus respectivos acréscimos legais pode ser efetuado mediante:

I - transferência eletrônica de fundos, por meio de sistemas eletrônicos das instituições financeiras autorizadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a operar com essa modalidade de arrecadação;

II - Documento de Arrecadação de Receitas Federais - Darf, em qualquer agência bancária integrante da rede arrecadadora de receitas federais, no caso de pagamento efetuado no Brasil; ou

III - débito automático em conta corrente bancária.

§ 3º O débito automático a que se refere o inciso III do § 2º:

I - é permitido somente para Declaração de Ajuste Anual original ou retificadora apresentada:

a) até 10 de maio de 2026, para a quota única ou a partir da primeira quota; e

b) entre 11 de maio de 2026 e o último dia do prazo previsto no art. 7º, a partir da segunda quota;

II - é autorizado mediante a indicação dessa opção no PGD ou no serviço "Meu Imposto de Renda", referidos no art. 4º, *caput*, incisos I e II, respectivamente, e formalizado no recibo de entrega da Declaração de Ajuste Anual;

III - é automaticamente cancelado na hipótese de:

a) apresentação de Declaração de Ajuste Anual retificadora depois do prazo previsto no art. 7º;

b) envio de informações bancárias com dados inexatos;

c) o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF informado na Declaração de Ajuste Anual ser diferente daquele vinculado à conta corrente bancária; ou

d) os dados bancários informados na Declaração de Ajuste Anual se referirem a conta corrente do tipo não solidária;

IV - está sujeito a estorno, mediante solicitação da pessoa física titular da conta corrente, caso fique comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação; e

V - pode ser incluído, cancelado ou modificado, depois da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, com utilização do serviço "Meu Imposto de Renda" de que trata o art. 4º, *caput*, inciso II:

a) até as 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia 14 de cada mês, hipótese em que produzirá efeitos no próprio mês; e

b) depois do prazo a que se refere a alínea "a", hipótese em que produzirá efeitos no mês seguinte.

§ 4º O saldo do imposto a pagar cujo valor for inferior a R$ 10,00 (dez reais) deve ser adicionado ao saldo do imposto a pagar relativo a exercícios subsequentes, até que o valor total a recolher seja igual ou superior à referida quantia, momento em que deve ser pago ou recolhido no prazo estabelecido para esse exercício.

§ 5º A Coordenação-Geral de Arrecadação e de Direito Creditório - Codar pode editar normas complementares necessárias à regulamentação do pagamento por intermédio de débito automático em conta corrente bancária a que se refere o inciso III do § 2º.

Art. 13. A pessoa física que recebe rendimentos do trabalho assalariado de autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior pode efetuar o pagamento integral do imposto, ou de suas quotas, e dos respectivos acréscimos legais, mediante:

I - as formas previstas no art. 12, § 2º; ou

II - a remessa de ordem de pagamento com todos os dados exigidos no Darf, no respectivo valor em reais ou em moeda estrangeira, a favor da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio do Banco do Brasil S.A., Gerência Regional de Apoio ao Comércio Exterior - Brasília-DF - Gecex - Brasília-DF, prefixo 1608-X.

CAPÍTULO XII
DA AUTORIZAÇÃO DE ACESSO

Art. 14. O contribuinte pode autorizar outra pessoa física a elaborar e transmitir a sua Declaração de Ajuste Anual, inclusive acessar os dados da Declaração de Ajuste Anual Pré-Preenchida de que trata o art. 6º.

§ 1º As pessoas físicas autorizadora e autorizada devem possuir conta gov.br com Identidade Digital Ouro ou Prata.

§ 2º A autorização a que se refere o *caput*:

I - pode ser concedida somente a uma única pessoa física;

II - é válida por até seis meses, e poderá ser renovada;

III - pode ser revogada a qualquer tempo;

IV - está disponível para as declarações de que trata o art. 4º, *caput*, inciso II; e

V - permite acesso a todos os serviços relativos ao IRPF.

§ 3º A pessoa física autorizada:

I - pode excluir a autorização;

II - não pode acumular mais do que vinte autorizações válidas, nos termos do inciso II do § 2º; e

III - não pode substabelecer a autorização recebida.

CAPÍTULO XIII
DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 15. A Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 6º .....

.....

§ 11. O prazo para a apresentação da declaração de que tratam o *caput* e o § 8º, originalmente fixado para até 30 de abril de 2026, fica prorrogado para até 29 de maio de 2026." (NR)

Art. 16. A Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 9º .....

.....

§ 17. O prazo para a apresentação da declaração e para o recolhimento do imposto e dos demais créditos tributários de que tratam, respectivamente, os incisos I e II do *caput*, originalmente fixado para até 30 de abril de 2026, fica prorrogado para até 29 de maio de 2026." (NR)

"Art. 11. .....

.....

§ 9º O prazo para a apresentação da declaração e para o recolhimento do imposto e dos demais créditos tributários de que tratam, respectivamente, os incisos I e II do *caput*, originalmente fixado para até 30 de abril de 2026, fica prorrogado para até 29 de maio de 2026." (NR)

Art. 17. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS

(DOU, 16.03.2026)

BOIR7626---WIN/INTER

IR - PESSOA FÍSICA - EXERCÍCIO 2026/ANO-CALENDÁRIO 2025 - RESTITUIÇÃO - DISPOSIÇÕES

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO RFB Nº 2, DE 13 DE MARÇO DE 2026.

OBSERVAÇÕES INFORMEF

O Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, por meio do Ato Declaratório Executivo RFB nº 2/2026, dispõe sobre a restituição do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, referente ao exercício de 2026, ano-calendário de 2025, priorizando as pessoas: Idosos com 60 anos de idade ou mais, pessoas com deficiência ou doença grave, contribuintes cuja maior fonte de renda seja o magistério. A restituição do IRPF segue os lotes de 1º ao 4º, sendo pagos, respectivamente, até o último dia do mês de maio a agosto de 2026.

PARECER DO ATO LEGISLATIVO

CONTEXTUALIZAÇÃO

1. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

O Ato Declaratório Executivo (ADE) está fundamentado, entre outros, nos seguintes diplomas:

- **Lei nº 9.250/1995** – disciplina o IRPF
- **Lei nº 10.741/2003 (Estatuto do Idoso)**
- **Lei nº 9.784/1999 (Processo Administrativo Federal)**
- **Decreto nº 7.724/2012 (Lei de Acesso à Informação)**
- **Portaria ME nº 284/2020 (Regimento Interno da RFB)**

? Trata-se de ato **normativo infralegal**, com função operacional e regulamentar.

2. CRONOGRAMA OFICIAL DE RESTITUIÇÃO (2026)

Lote	Data
1º lote	29/05/2026
2º lote	30/06/2026
3º lote	31/07/2026
4º lote	28/08/2026

O ADE estabelece **4 lotes**, o que representa uma **redução em relação a anos anteriores (geralmente 5 lotes)**:

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA

- A redução para **4 lotes indica maior concentração de pagamentos**, possivelmente vinculada:
  - à automação via pré-preenchida
  - à melhoria no processamento fiscal
- Pode gerar:
  - **antecipação de restituições**
  - ou **maior rigor na análise prévia**

3. CRITÉRIOS DE PRIORIDADE (ART. 2º)

O ADE consolida um modelo **híbrido: legal + tecnológico**.

? ORDEM DE PRIORIDADE:

1.Prioridade legal (obrigatória)

- Idosos (≥ 60 anos)
- Pessoas com deficiência ou doença grave

- Contribuintes cuja maior fonte de renda seja magistério

Base legal:

- Art. 3º, §2º da Lei nº 10.741/2003
- Art. 69-A da Lei nº 9.784/1999
- Art. 16 da Lei nº 9.250/1995

2.Prioridade tecnológica máxima

- Uso **conjunto** de:
  - declaração **pré-preenchida**
  - recebimento via **PIX**

3.Prioridade tecnológica intermediária

- Uso **isolado** de:
  - pré-preenchida **OU**
  - PIX

4 Demais contribuintes

- Ordem cronológica de entrega

PONTO CRÍTICO (ANÁLISE PROFISSIONAL)

A Receita Federal consolida uma tendência clara:

? Indução comportamental do contribuinte

Ou seja:

- Quem usa tecnologia recebe antes
- Quem mantém práticas tradicionais é postergado

Isso não é ilegal, pois:

- respeita prioridades legais obrigatórias
- apenas organiza critérios administrativos

4. REGRA DE EXCLUSÃO (ART. 3º)

"Não se aplica às declarações retidas em malha."

? CONSEQUÊNCIA PRÁTICA:

- Declarações com inconsistência:
  - **não entram em lote**
  - ficam **suspensas até regularização**

Risco relevante:

- atraso total da restituição
- incidência de fiscalização

5. ANÁLISE ESTRATÉGICA PARA CONTRIBUINTES

? MELHOR ESTRATÉGIA (RECOMENDADA)

Para antecipar restituição:

1. Entregar **o mais cedo possível**
2. Utilizar **declaração pré-preenchida**
3. Optar por **PIX (CPF como chave)**

? ERROS CRÍTICOS A EVITAR

- Divergência entre:
  - DIRPF × EFD-Reinf × DCTFWeb × informes bancários
- Omissão de rendimentos
- Informações inconsistentes de dependentes

Resultado:

retenção em malha fina (exclusão dos lotes)

6. IMPACTOS PARA CONTADORES E CONSULTORES

? **Mudanças práticas relevantes**:

- Maior importância da **pré-preenchida**
- Necessidade de:
  - conferência cruzada de dados fiscais
  - validação prévia antes do envio
- Atuação preventiva para evitar:
  - malha fina
  - atraso financeiro ao cliente

7. ANÁLISE CRÍTICA (POSICIONAMENTO TÉCNICO)

Este ADE confirma três tendências estruturais da Receita Federal:

? 1. **Digitalização obrigatória indireta**

O contribuinte é induzido a usar sistemas automatizados.

? 2. **Fiscalização baseada em dados**

A restituição passa a ser um "subproduto" da validação digital.

? 3. **Redução do espaço para erro**

Menor tolerância a inconsistências → maior risco de malha.

8. CONCLUSÃO TÉCNICA

O **Ato Declaratório Executivo RFB nº 2/2026**:

? Define cronograma mais enxuto (4 lotes)
? Introduz prioridade tecnológica relevante (pré-preenchida + PIX)
? Mantém ordem legal obrigatória (idosos e especiais)
? Reforça controle fiscal por meio da malha fina

CONCLUSÃO FINAL (PARECER)

Do ponto de vista jurídico e operacional:

O ato é **válido, legal e plenamente aplicável**, estando em conformidade com a legislação do IRPF.

Contudo, sob análise técnica:

? Representa **mudança relevante de comportamento exigido do contribuinte**
? Amplia o papel da **tecnologia como critério de prioridade fiscal**
? Eleva significativamente o **risco de retenção para declarações inconsistentes**

RECOMENDAÇÃO PROFISSIONAL (OBJETIVA)

Para garantir restituição rápida e segura em 2026:

? Utilize **pré-preenchida + PIX**
? Faça **auditoria prévia das informações**
? Entregue **nos primeiros dias do prazo**

INFORMEF LTDA.
Consultoria Tributária, Trabalhista e Empresarial
"Produzindo informação segura, normativa e prática para decisões estratégicas"

Dispõe sobre a restituição do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, referente ao exercício de 2026, ano-calendário de 2025.

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o art. 350, caput, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e no Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012,

DECLARA:

Art. 1º A restituição do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF, referente ao exercício de 2026, ano-calendário de 2025, será efetuada em quatro lotes, no período de maio a agosto de 2026.

Parágrafo único. O valor a restituir será disponibilizado ao contribuinte na agência bancária por ele indicada na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente a 2026 - DIRPF 2026, de acordo com o seguinte cronograma:

I - primeiro lote, em 29 de maio de 2026;

II - segundo lote, em 30 de junho de 2026;

III - terceiro lote, em 31 de julho de 2026; e

IV - quarto lote, em 28 de agosto de 2026.

Art. 2º As restituições serão disponibilizadas para o contribuinte pela ordem de entrega das DIRPF 2026, com observância das seguintes regras sucessivas de preferência:

I - as restituições dos contribuintes a que se referem o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003, o art. 69-A da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e o art. 16, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995;

II - as restituições de contribuintes que, conjuntamente, utilizarem a declaração pré-preenchida e optarem por receber a restituição por meio do sistema de pagamento Pix;

III - as restituições de contribuintes que, exclusivamente, utilizarem a declaração pré-preenchida ou optarem por receber a restituição por meio do sistema de pagamento Pix; e

IV - as restituições dos demais contribuintes.

Art. 3º O disposto neste Ato Declaratório Executivo não se aplica às DIRPF 2026 retidas para análise em decorrência de inconsistências nas informações declaradas.

Art. 4º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS

(DOU, 16.03.2026)

BOIR7625---WIN/INTER

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - NORMAS BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC - RELATÓRIO CONSOLIDADO - DISPOSIÇÕES

NORMAS BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TSP (R1) 3, 4, 5, 6, 8, 9,10,11, 12,13, 14, 15, 16, 17,18,19, 20, 21, 22, 23, 29, 30, 31, 32, 33 E 37

OBSERVAÇÕES INFORMEF

PARECER DO ATO LEGISLATIVO

1. ESTRUTURA GERAL DAS NBCs

As Normas Brasileiras de Contabilidade são organizadas em grupos normativos, conforme a natureza da aplicação:

1.1 NBC PG – Normas Profissionais Gerais

Regulam o exercício da profissão contábil.

- NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador
- NBC PG 100 – Aplicação Geral da Ética
- NBC PG 200 – Independência
- NBC PG 300 – Trabalhos de Auditoria
- NBC PG 400 – Outros Trabalhos de Asseguração

Função: disciplinar conduta, independência e responsabilidade técnica.

1.2 NBC TG - Normas Técnicas Gerais (Setor Privado)

Baseadas nas IFRS (padrões internacionais).

Principais normas:

- NBC TG 00 – Estrutura Conceitual
- NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável
- NBC TG 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa
- NBC TG 04 – Ativo Intangível
- NBC TG 16 – Estoques
- NBC TG 27 – Ativo Imobilizado
- NBC TG 30 / 47 – Receita
- NBC TG 48 – Instrumentos Financeiros

Função: padronizar demonstrações contábeis empresariais.

1.3 NBC TSP – Normas do Setor Público

Baseadas nas IPSAS (normas internacionais do setor público).

Principais normas (com base também no seu documento):

NBC TSP 03 (R1) - Provisões, Passivos e Ativos Contingentes

(Conforme documento anexado)

Objetivo:

Definir critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação.

Pontos centrais:

- Provisão = passivo com valor ou prazo incerto
- Reconhecimento exige:
  - obrigação presente
  - probabilidade de saída de recursos
  - mensuração confiável

Destaque técnico:

- Proíbe reconhecimento de passivos contingentes
- Exige divulgação em notas explicativas

Impacto prático: essencial para contingências judiciais e fiscais.

NBC TSP 04 (R1) – Estoques

Objetivo:

Definir mensuração e reconhecimento de estoques.

Regras principais:

- Mensuração pelo menor valor entre:
  - custo
  - valor realizável líquido

Critérios de avaliação:

- PEPS
- Custo médio

Destaque:

Inclui estoques típicos do setor público:

- munição
- materiais hospitalares
- bens para distribuição gratuita

NBC TSP 05 (R1) – Concessões de Serviços Públicos

(Conteúdo iniciado no documento)

Objeto:

Tratamento contábil de concessões.

Impacto: concessões rodoviárias, energia, saneamento.

Demais NBC TSP relevantes

- NBC TSP 01 – Receita sem contraprestação
- NBC TSP 02 – Receita com contraprestação
- NBC TSP 06 – Propriedade para investimento
- NBC TSP 07 – Ativo imobilizado
- NBC TSP 09 e 10 – Redução ao valor recuperável
- NBC TSP 11 – Apresentação das demonstrações contábeis
- NBC TSP 13 – Arrendamentos

- NBC TSP 30/31 – Instrumentos financeiros

2. NBC TA - Auditoria Independente

Normas voltadas à auditoria externa.

Principais:

- NBC TA 200 - Objetivos do Auditor
- NBC TA 230 - Documentação
- NBC TA 315 - Avaliação de riscos
- NBC TA 330 - Respostas aos riscos
- NBC TA 700 - Formação de opinião

Função: garantir confiabilidade das demonstrações.

3. NBC TI – Auditoria Interna

- NBC TI 01 – Auditoria Interna

Aplicação em:

- empresas
- órgãos públicos
- governança corporativa

4. NBC TP – Perícia Contábil

- NBC TP 01 – Perícia Contábil

Regula:

- laudos periciais
- prova técnica judicial

5. NBC IT - Interpretações Técnicas

Complementam normas principais.

Exemplo:

- ITG 1000 - Contabilidade para Pequenas Empresas

6. NBC TG - Pequenas e Médias Empresas

- NBC TG 1000 - PME

Simplificação das IFRS para:

- pequenas empresas
- contabilidade menos complexa

7. NBC TSC – Setor Cooperativo

- NBC TSC – normas específicas para cooperativas

8. NBC TO – Outras Normas Técnicas

Abrangem:

- asseguração
- relatórios especiais
- compliance

9. FUNDAMENTO LEGAL DAS NBCs

Base normativa:

- Decreto-Lei nº 9.295/1946
- Lei nº 12.249/2010
- Competência normativa do CFC

Trecho essencial (síntese jurídica):

Compete ao CFC editar normas brasileiras de contabilidade.

10. CLASSIFICAÇÃO SISTÊMICA DAS NBCs

Grupo	Finalidade	Aplicação
NBC PG	Ética e profissão	Contadores
NBC TG	Contabilidade empresarial	Empresas
NBC TSP	Setor público	Administração pública
NBC TA	Auditoria externa	Auditores independentes
NBC TI	Auditoria interna	Empresas e órgãos
NBC TP	Perícia	Judiciário
ITG	Interpretações	Complementar

11. ANÁLISE TÉCNICA ESTRATÉGICA

Pontos críticos para profissionais:

- Convergência internacional (IFRS / IPSAS)
- Forte exigência de julgamento técnico
- Aumento de responsabilidade civil do contador

Riscos jurídicos:

- erro de mensuração → responsabilidade civil
- não evidenciação → autuação fiscal
- descumprimento → penalidade ética

12. CONCLUSÃO TÉCNICA

O sistema das NBCs é:

Estruturado por áreas especializadas
Totalmente alinhado a padrões internacionais
Juridicamente vinculante no exercício da profissão

E exige:

Domínio técnico aprofundado
Atualização constante
Aplicação integrada (contábil + jurídica)

MANUAL COMPLETO DAS NBCs

(ANÁLISE INDIVIDUAL – MODELO TÉCNICO TIPO PARECER)

1. FUNDAMENTO NORMATIVO

As Normas Brasileiras de Contabilidade possuem força normativa com base:

- Decreto-Lei nº 9.295/1946
- Lei nº 12.249/2010

Natureza: norma técnica obrigatória para o exercício profissional contábil

2. NBC PG – NORMAS PROFISSIONAIS

NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador

Objeto: conduta profissional
Conteúdo técnico:

- Princípios: integridade, objetividade, competência, sigilo
- Proibição de condutas antiéticas
- Responsabilidade civil e disciplinar

Risco jurídico: infração ética → processo no CRC

NBC PG 100 – Aplicação Geral

Função: estrutura conceitual da ética
Destaque: abordagem baseada em ameaças e salvaguardas

NBC PG 200 – Independência

Aplicação: auditoria e asseguração
Regras:

- Vedação de conflitos de interesse
- Independência mental e aparente

3. NBC TG – CONTABILIDADE EMPRESARIAL (IFRS)

NBC TG 00 – Estrutura Conceitual

Função: base de toda contabilidade
Elementos:

- Ativo, passivo, patrimônio líquido
- Receita e despesa

Define reconhecimento e mensuração

NBC TG 01 – Impairment

Objeto: redução ao valor recuperável

Regra-chave:

ativo não pode ser registrado acima do valor recuperável

NBC TG 03 – Fluxo de Caixa

Estrutura:

- operacional
- investimento
- financiamento

NBC TG 16 – Estoques

Mensuração:

- custo ou valor realizável líquido

NBC TG 27 – Imobilizado

Regras:

- reconhecimento
- depreciação
- teste de recuperabilidade

NBC TG 47 - Receita

Modelo de 5 etapas:

1. Identificar contrato
2. Obrigações
3. Preço
4. Alocação
5. Reconhecimento

NBC TG 48 - Instrumentos Financeiros

Classificação:

- custo amortizado
- valor justo

4. NBC TSP - SETOR PÚBLICO (IPSAS)

(Com base no seu material anexado)

NBC TSP 03 (R1) - Provisões

Critérios:

- obrigação presente
- probabilidade
- mensuração confiável

Não reconhece passivo contingente

NBC TSP 04 (R1) - Estoques

Regras:

- menor valor entre custo e realizável
- inclui bens públicos estratégicos

NBC TSP 05 – Concessões

Objeto: PPPs e concessões públicas

NBC TSP 07 - Imobilizado

Semelhante ao IFRS, com foco público

NBC TSP 11 - Demonstrações Contábeis

Exige:

- balanço
- DRE
- fluxo de caixa

NBC TSP 13 - Arrendamentos

Modelo alinhado ao IFRS 16

5. NBC TA – AUDITORIA

NBC TA 200

Objetivo do auditor

NBC TA 315

Avaliação de riscos

NBC TA 700

Relatório do auditor

Base do parecer de auditoria

6. NBC TP - PERÍCIA CONTÁBIL

NBC TP 01

Regula:

- laudo pericial
- prova técnica

Forte aplicação judicial

7. NBC TI – AUDITORIA INTERNA

NBC TI 01

Função:

- controle interno
- governança

8. ITG - INTERPRETAÇÕES

ITG 1000 – PME

Simplificação contábil

9. ANÁLISE SISTÊMICA (PARECER)

Sistema altamente integrado
Forte convergência internacional
Elevada exigência técnica

Risco jurídico elevado:

- erro contábil → responsabilidade civil
- omissão → infração ética

MAPA MENTAL DAS NBCs (VISÃO ESTRUTURAL)

NBCs

NBC PG (Ética)
Código de Ética
Independência

NBC TG (Empresas)
Estrutura Conceitual
Ativos (Imobilizado, Intangível)
Passivos
Receita
Instrumentos Financeiros

NBC TSP (Setor Público)
Receita
Estoques
Provisões
Imobilizado

NBC TA (Auditoria)
Planejamento
Risco
Relatório
NBC TP (Perícia)
Laudo Pericial

NBC TI (Auditoria Interna)

ITG (Simplificações)
PME

QUADRO COMPARATIVO – IFRS x NBC

Tema	IFRS	NBC
Estrutura Conceitual	IASB	NBC TG 00
Estoques	IAS 2	NBC TG 16
Imobilizado	IAS 16	NBC TG 27
Receita	IFRS 15	NBC TG 47
Instrumentos Financeiros	IFRS 9	NBC TG 48
Arrendamento	IFRS 16	NBC TG 06
Setor Público	IPSAS	NBC TSP
Auditoria	ISA	NBC TA

CONCLUSÃO FINAL (PARECER TÉCNICO)

O sistema das NBCs:

Possui natureza normativa obrigatória
Está plenamente alinhado às IFRS/IPSAS
Exige alto grau de julgamento técnico

Recomendação profissional:

- Implementar compliance contábil
- Atualização contínua
- Integração contábil-jurídica

INFORMEF LTDA.
Consultoria, Tributária, Trabalhista e Empresarial.
Gerando valor com informação e conformidade.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 3 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 03 (R1) - 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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 03 (R1) - PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

Objetivo

O objetivo desta Norma é: (a) definir provisões, ativos e passivos contingentes; e (b) identificar as circunstâncias nas quais as provisões devem 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, seus valores e seu vencimento.

Alcance

1.A entidade que elabora e apresenta as suas demonstrações contábeis no regime de competência deve aplicar esta Norma ao contabilizar provisões, ativos e passivos contingentes, exceto se:

(a)forem benefícios sociais conforme o alcance da NBC TSP 29.

(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 de rescisão contratual resultarem de processo de reestruturação, conforme tratado nesta Norma.

2.(Eliminado)

3.(Eliminado)

4.Esta Norma não se aplica aos instrumentos financeiros (incluindo garantias) que estão dentro do escopo da NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros.

4A. Esta Norma não se aplica à contraprestação contingente de um adquirente em uma combinação do setor público que esteja dentro do escopo da NBC TSP 21 - Combinações do Setor Público.

5.(Eliminado)

6.Esta Norma se aplica a provisões para reestruturação (incluindo operações descontinuadas). Quando uma reestruturação atende à definição de uma operação descontinuada, divulgações adicionais podem ser exigidas pela NBC TSP 36 - Ativos Imobilizados Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas.

6A. Esta Norma fornece orientação sobre como determinar se, e em caso afirmativo, quando, uma provisão surge de serviços coletivos e individuais.

7.(Eliminado)

8.(Eliminado)

9.(Eliminado)

10.(Eliminado)

11.(Eliminado)

Exclusões do Âmbito da Norma

12.Esta Norma não se aplica a contratos a executar, a menos que sejam onerosos.

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)(Eliminado).

(b)Arrendamentos, NBC TSP 35. Entretanto, esta Norma se aplica a qualquer arrendamento que se torne oneroso antes da data de início do arrendamento, conforme definido na NBC TSP 35. Esta Norma também se aplica a arrendamentos de curto prazo e arrendamentos cujo ativo subjacente seja de baixo valor contabilizado de acordo com o item 7 da NBC TSP 35 e que se tenham tornado onerosos.

(c) Receitas provenientes de acordos vinculativos conforme a NBC TSP 39 - Receitas. No entanto, como a norma que trata de Receitas não contém requisitos específicos para tratar de acordos vinculativos que sejam, ou tenham se tornado, onerosos, esta Norma se aplica a esses casos.

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, estabelecidas pela NBC TSP.

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 norma que trata de receita identifica as circunstâncias nas quais a receita decorrente de acordos vinculativos que incluem obrigações de conformidade para transferir bens ou serviços prometidos ao comprador ou terceiro beneficiário é reconhecida e fornece orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da norma que trata de receita.

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:

Serviços coletivos são serviços fornecidos por uma entidade do setor público simultaneamente a todos os membros da comunidade e que se destinam a atender às necessidades da sociedade como um todo.

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.

Serviços individuais são bens e serviços fornecidos a indivíduos e/ou famílias por uma entidade do setor público que se destinam a atender às necessidades da sociedade como um todo.

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 ativos ou serviços para o qual os custos inevitáveis para cumprir 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.

Termos definidos em outras NBCs TSP são usados nesta Norma com o mesmo significado que naquelas normas, e são reproduzidos no Glossário de Termos Definidos, publicado separadamente.

Provisões e outros passivos

19.As provisões podem ser diferenciadas de outros passivos, como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (accruals), devido à incerteza acerca do prazo ou do valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por distinção:

(a) contas a pagar são passivos relacionados a bens ou serviços que foram entregues ou prestados e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) obrigações por competência são passivos relacionados a bens ou serviços que foram recebidos ou prestados, mas que não foram pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo os valores devidos aos empregados (por exemplo, valores relacionados ao pagamento de férias). Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o prazo das obrigações de acordo com o regime de competência, a incerteza geralmente é muito menor do que para as provisões.

As obrigações por competência são geralmente reportadas como parte das contas a pagar, enquanto as provisões são reportadas separadamente.

Relação entre as provisões e os passivos contingentes.

20.De modo geral, todas as provisões são contingentes, porque guardam incertezas quanto ao seu prazo ou valor. Contudo, para fins desta Norma, o termo contingente é usado para ativos e passivos que não são reconhecidos, porque sua existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros incertos e não totalmente sob o controle da entidade. Ademais, o termo passivo contingente é utilizado para passivos que não atendam aos critérios de reconhecimento.

21.Esta Norma faz distinção entre:

(a) provisões - que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável), porque são obrigações presentes e é provável que a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja necessária para liquidar a obrigação; e

(b) passivos contingentes - que não são reconhecidos como passivos, porque são:

(i) obrigações possíveis, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem a obrigação presente que pode levar à saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços; ou

(ii) obrigações presentes que não satisfazem aos critérios de reconhecimento desta Norma (ou porque não é provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação, ou porque uma estimativa suficientemente confiável acerca do valor da obrigação não pode ser realizada).

Reconhecimento

Provisões

22.A provisão deve ser reconhecida quando:

(a) a entidade tem obrigação presente (formalizada ou não) decorrente de evento passado;

(b) for provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para que a obrigação seja liquidada; e

(c) uma estimativa confiável possa ser realizada acerca do valor da obrigação.

Se essas condições não forem atendidas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Obrigação presente

23.Em alguns casos, não é claro se existe ou não obrigação presente. Nesses casos, presume-se que evento passado dá origem à obrigação se, levando-se em consideração todas as evidências disponíveis, for mais provável que a obrigação exista na data das demonstrações contábeis.

24.Na maior parte dos casos, é claro se um evento passado originou uma obrigação presente. Contudo, em alguns casos, como, por exemplo, em ação judicial, pode ser questionável se certos eventos ocorreram ou se resultaram em obrigação presente. Nesses casos, a entidade determina se a obrigação presente existe na data das demonstrações contábeis, ao considerar todas as evidências disponíveis, incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada deve incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos após a data das demonstrações contábeis. Com base em tal evidência:

(a) se for mais provável que a obrigação presente exista na data das demonstrações contábeis, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem atendidos); e

(b) se for mais provável que nenhuma obrigação exista na data das demonstrações contábeis, a entidade deve evidenciar o passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou potencial de serviços seja remota (ver item 100).

Evento passado

25.O evento passado que leva a uma obrigação presente é denominado evento que cria obrigação. Para o evento ser caracterizado como evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não possua alternativa realista a liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso apenas:

(a) quando a liquidação da obrigação puder ser exigida por lei; ou

(b) no caso de obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros acerca do cumprimento da obrigação pela entidade.

26.As demonstrações contábeis envolvem a situação patrimonial da entidade ao fim 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, à medida que estiver obrigada a restaurar danos já causados. Por outro lado, devido a requisitos legais, à pressão de eleitores ou ao desejo de demonstrar liderança na comunidade, a entidade pode precisar levar adiante gastos para operar de modo particular no futuro. Um exemplo corresponde à decisão por parte de entidade do setor público em se enquadrar em controles de emissão de gases poluentes veiculares. Outro corresponde a laboratório governamental que decide instalar filtros para proteger os empregados dos gases de certos produtos 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 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 essa promulgação frequentemente impossibilitam 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, é 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) dão origem à 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% de 0%) + (20% de $1 milhão) + (5% de $4 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 as 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 os 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.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. 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, 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 fim de sua vida útil, será reduzido 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 eventual 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 à 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 - que, por isso, não serão 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 desses ativos, de acordo com a NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa ou a NBC TSP 10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, conforme o caso.

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.

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 estabelece 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.

79A O custo de cumprimento de um contrato compreende os custos que se relacionam diretamente com o contrato. Os custos que se relacionam diretamente com um contrato consistem em:

(a) custos incrementais de cumprimento desse contrato (por exemplo, mão de obra direta e materiais); e

(b)alocação de outros custos que se relacionam diretamente com o cumprimento de contratos (por exemplo, uma alocação do encargo de depreciação para um item de propriedade, planta e equipamento usado no cumprimento desse contrato, entre outros).

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 (ver NBC TSP 09 e NBC TSP 10).

Reestruturação

81.São exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação:

(a) o fim de uma atividade ou de um serviço;

(b) o fechamento de sucursal ou o encerramento das atividades de agência governamental em lugar ou região específica, ou a realocação de atividades de uma região para outra;

(c) as alterações na estrutura de gestão, como, por exemplo, a eliminação de nível de gerência;

(d) as 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, por:

(a) declaração pública das principais características do plano;

(b) venda ou transferência de ativos;

(c) notificação do interesse no cancelamento de arrendamentos; ou

(d) 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.

Se uma entidade começar a implementar um plano de reestruturação, ou anunciar suas principais características para aqueles afetados, somente após a data do relatório, a divulgação deve aplicar a NBC TSP 25 - Eventos Subsequentes, se a reestruturação for material e a não divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas nas demonstrações financeiras.

88.Embora a obrigação não formalizada não seja criada unicamente por decisão da administração ou do conselho gestor, ela pode resultar de outros eventos associados a tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamento de rescisão, ou com entidades interessadas na compra ou transferência da operação, podem ter sido concluídas estando sujeitas apenas à aprovação. Tendo tal aprovação sido obtida e comunicada às demais partes, a entidade tem a obrigação não formalizada de reestruturação, caso as condições do item 83 sejam atendidas.

89.(Não convergido)

Venda ou transferência de operação

90.Nenhuma obrigação surge como consequência da venda ou da transferência de operação até que a entidade esteja comprometida com isso, ou seja, até que haja o acordo obrigatório de venda ou transferência.

91.Mesmo quando a entidade tomou a decisão de vender a operação e a anunciou publicamente, ela não pode se comprometer com a venda até que o comprador tenha sido identificado e que exista o acordo obrigatório de venda. Até que tal acordo exista, a entidade pode mudar de ideia e certamente terá que alterar o curso da ação caso o comprador não possa ser encontrado nos termos definidos. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, a obrigação não formalizada pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que o acordo de venda exista.

92.A reestruturação dentro do setor público frequentemente envolve a mudança da operação de uma entidade controlada para outra, e pode envolver a transferência de operações pelo valor nominal ou sem custo. Tais transferências frequentemente ocorrem sob as diretivas do governo, e não envolvem acordos obrigatórios conforme definido no item 90.

A obrigação existe apenas quando há o acordo de transferência obrigatório. Mesmo quando as transferências propostas não conduzirem ao reconhecimento da provisão, a transação planejada pode exigir evidenciação conforme outras NBCs TSP.

Provisão de reestruturação

93.A provisão de reestruturação deve incluir apenas os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que são aqueles que se encontram simultaneamente:

(a) relacionados com a reestruturação; e

(b) não associados com as atividades em curso na entidade.

94.A provisão de reestruturação não inclui custos como:

(a) novo treinamento ou realocação de funcionários;

(b) marketing; ou

(c)investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses custos relacionam-se à condução futura da atividade e não são passivos de reestruturação na data das demonstrações contábeis. Tais custos devem ser reconhecidos nas mesmas bases daqueles que não decorrem de reestruturação.

95.Perdas operacionais futuras na data da reestruturação não devem ser incluídas na provisão, a menos que sejam relacionadas a contratos onerosos, como definido no item 18.

96.Conforme exigência do item 61, a expectativa de ganhos decorrentes de alienação de ativos não deve ser levada em consideração quando da mensuração da provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos esteja prevista como parte dessa reestruturação.

Divulgação

97.Para cada tipo/classe de provisão, a entidade deve divulgar:

(a) o valor contábil no início e no fim 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.(Eliminado)

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.(Eliminado)

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 a 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).

110A a 111O. (Não convergidos).

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 03, publicada no DOU, Seção 1, de 28/10/2016, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 4 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 04 (R1) - 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 nº 9.295,de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 04 (R1) - ESTOQUES

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) (eliminado);

(b) instrumentos financeiros (ver NBCTSP 30 - Instrumentos Financeiros:

Apresentação e NBCTSP 31 - Instrumentos Financeiros - Reconhecimento e Mensuração);

(c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita (Ver NBCTSP 26 - Ativos Biológicos); e

(d) serviços em andamento proporcionados sem custos ou por valor irrisório cobrado diretamente do beneficiário.

3. Esta Norma não se aplica à mensuração de estoques mantidos por:

(a) Produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas pós-colheita e minerais e produtos minerais, na medida em que sejam mensurados pelo valor realizável líquido, de acordo com práticas consolidadas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as variações nesse valor são reconhecidas no resultado do período.

b) Os operadores (broker-Traders) de commodities que mensuram seus estoques pelo valor justo menos custos de venda. Quando tais estoques são mensurados pelo valor justo menos custos de venda, as variações no valor justo menos custos de venda são reconhecidas no resultado do período em que ocorrem.

4. (Eliminado).

5. (Eliminado).

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.

Transações sem troca são transações em que uma entidade recebe valor de outra entidade sem fornecer diretamente um valor equivalente em troca ou fornece valor a outra entidade sem receber diretamente um valor equivalente em troca.

Os termos definidos em outras NBCs TSP são usados nesta Norma com o mesmo significado que naquelas normas e são reproduzidos no Glossário de Termos Definidos publicado separadamente.

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 conforme NBC TSP 39 - Receita.

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.

14A.Os estoques militares consistem em itens de uso único, como munição, mísseis, foguetes e bombas lançados por armas ou sistemas de armas. No entanto, alguns tipos de mísseis podem ser contabilizados de acordo com a NBCTSP 37 – Ativo Imobilizado, se eles satisfizerem os critérios para serem classificados nessa norma.

Mensuração de Estoques

15. Os estoques objeto desta Norma deve 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; ou

(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 de:

(a) o volume de produção, tais como depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos: e

(b) 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. A NBCTSP 14 - Custos de Empréstimos identifica circunstâncias limitadas em que os custos de empréstimos são incluídos no custo dos estoques.

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.

28. (Eliminado).

Custo dos produtos agrícolas obtidos a partir de ativos biológicos

29. De acordo com a NBCTP 26 - Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, os estoques que compreendem produtos agrícolas que uma entidade colheu de seus ativos biológicos devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo menos custos de venda no ponto da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação desta Norma.

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 exceda seu valor realizável líquido, os materiais devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

42. Em cada período subsequente, é feita nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver clara evidência do aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo que o novo valor registrado dos estoques seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com item de estoque registrado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda havia sido reduzido, que ainda está no estoque em período posterior e o seu preço de venda aumentou.

Distribuição de bens gratuitamente ou por valor irrisório

43. A entidade do setor público pode manter estoques dos quais seus benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços não estejam diretamente relacionados à sua capacidade de gerar entradas de caixa. Esses tipos de estoques podem surgir quando o governo determina a distribuição de certos bens gratuitamente ou por valor irrisório. Nesses casos, os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para fins de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis devem ser refletidos pelo valor que a entidade precisaria pagar para adquiri-los se eles fossem necessários para alcançar os objetivos da entidade. Quando os benefícios econômicos ou potencial de serviços não puderem ser adquiridos no mercado, a estimativa do custo de reposição deve ser realizada. Se o propósito pelo qual o estoque é mantido se alterar, então esse estoque deve ser avaliado usando-se o disposto no item 15.

Reconhecimento no resultado

44. Quando os estoques são vendidos, trocados ou distribuídos, o valor contábil desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. Se não houver nenhuma receita, a despesa deve ser reconhecida quando as mercadorias são distribuídas ou o serviço é prestado. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e de todas as perdas de estoques deve ser reconhecida como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrer. A quantia de qualquer reversão de redução de estoques deve ser registrada, no período em que a reversão ocorrer, como redução do item reconhecido como despesa no período em que a reversão ocorreu.

45. Para o prestador de serviços, o momento em que os estoques devem ser reconhecidos como despesa normalmente ocorre quando os serviços são prestados ou mediante o faturamento dos serviços.

46. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados produzidos internamente. Os estoques alocados a outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil desse ativo.

Divulgação

47. A entidade deve divulgar nas demonstrações contábeis:

(a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo critérios de valoração utilizados;

(b) o valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas da entidade;

(c) o valor de estoques contabilizados pelo valor justo menos as despesas de venda; (d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;

(e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecido como despesa no resultado do período, de acordo com o item 42;

(f) o valor de qualquer reversão de redução do valor dos estoques reconhecido no resultado do período, de acordo com o item 42;

(g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques, de acordo com o item 42; e

(h) o valor contabilizado de estoques dados como garantia a passivos.

48. A informação relativa a valores contábeis reconhecidos nas diferentes classificações de estoques e a extensão das alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados. Os estoques de prestador de serviços devem ser classificados como estoques em elaboração.

49. O valor do estoque reconhecido como despesa durante o período consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que foi vendido, trocado ou distribuído, e nos custos indiretos de produção não alocados aos produtos e montantes anormais de custos de produção dos estoques. Em determinadas circunstâncias, a entidade também pode 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 (Não convergidos).

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 04, publicada no DOU, Seção 1, de 26/12/2016, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 5 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 05 (R1) - 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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 05 (R1) - CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS:

CONCEDENTE

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. (Eliminado)

4. (Eliminado)

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 um 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.

11. A concedente deve mensurar inicialmente os ativos da concessão de serviços reconhecidos conforme o item 9 pelo valor justo, exceto quando se enquadrarem nas condições do item 12.

12. Quando um ativo existente da concedente atende às condições especificadas no parágrafo 9(a) e 9(b) (ou parágrafo 10 para um ativo de vida útil), a concedente deve reclassificar o ativo existente como um ativo de concessão de serviço.

O ativo de concessão de serviço reclassificado deve ser contabilizado de acordo com a NBCTSP 08, Ativos Intangíveis ou NBCTSP 37 - Ativos Imobilizados Propriedades, Instalações e equipamentos.

13. Após o reconhecimento inicial ou a reclassificação, os ativos de concessão de serviços devem ser contabilizados de acordo com a NBCTSP 08 ou NBCTSP 37, conforme o caso.

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, do desenvolvimento, da aquisição ou da 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. Aplicam-se ao passivo financeiro reconhecido, de acordo com o parágrafo 14, as NBCs TSP 30, 31, e 33 - Instrumentos Financeiros, exceto quando esta Norma fornecer requisitos e orientações.

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, pelo desenvolvimento, pela aquisição ou pela 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, pelo desenvolvimento, pela aquisição ou pela 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, NBCTSP 30 - Instrumentos Financeiros, NBCTSP 33 - Instrumentos Financeiros - Divulgações, NBCTSP 31 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Outras receitas

30. A concedente deverá contabilizar as receitas de um acordo de concessão de serviços, exceto aquelas especificadas nos parágrafos 24 a 26, de acordo com a NBCTSP 39 - Receitas.

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 o montante, o momento e a 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 (Eliminado)

36 e 37 (Não convergidos)

35A e 35B (Não convergidos)

36A a 36G (Não convergido)

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 05, publicada no DOU, Seção 1, de 6/12/2016, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 6 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 06 (R1) - 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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 06 (R1) - PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO

Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.

Alcance

2. (Não convergido)

3. (Eliminado)

4. (Eliminado)

5. (Eliminado)

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 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 (pelo proprietário ou pelo locatário como um ativo de direito de uso) para auferir receitas de aluguel ou para valorização do capital, ou para ambas, e não para:

(a) uso na produção ou no 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 locatário como um ativo de direito de uso) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para finalidades administrativas.

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

8. (Eliminado)

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 a terceiros, com fins comerciais, a fim de gerar recursos, em vez de produzir ou fornecer bens e serviços. Essa propriedade também se enquadra na definição de propriedade para investimento.

10. Por serem mantidas para auferir receitas de aluguel ou para valorização do capital, ou para ambas, as propriedades para investimento geram fluxos de caixa significativamente independentes dos outros ativos mantidos pela entidade. Isso distingue as propriedades para investimento de outros imóveis controlados pelas entidades do setor público, incluindo propriedades ocupadas pelo proprietário. A produção ou o 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 37 - Ativo Imobilizado aplica-se às propriedades ocupadas pelo proprietário e a NBC TSP 35 - Arrendamentos se aplica às propriedades ocupadas pelo locatário como um ativo de direito de uso.

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) (eliminado);

(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) (eliminado);

(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 37; 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 no 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 no 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 de 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 terceirizar funções do dia a dia, embora permaneça 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 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.

18A. O julgamento também é necessário para determinar se a aquisição de propriedade para investimento constitui a aquisição de um ativo ou de um grupo de ativos, ou uma combinação do setor público

no alcance da NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público. Análises à luz da NBC TSP 21 devem ser realizadas para determinar se constitui uma combinação do setor público. A discussão nos itens 9 a 18 desta Norma objetiva determinar se a propriedade é ou não uma propriedade ocupada pelo proprietário ou uma propriedade para investimento, e não determinar se a aquisição de propriedade é ou não uma combinação do setor público conforme definido na NBC TSP 21. Determinar se uma transação específica atende à definição de uma combinação do setor público conforme definido na NBC TSP 21 e inclui uma propriedade para investimento conforme definido nesta Norma exige a aplicação separada de ambas as normas.

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 37.

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, 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.

25A. Uma propriedade para investimento mantida por um locatário como um ativo de direito de uso deve ser reconhecida de acordo com a NBC TSP 35 - Arrendamentos.

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 no 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. (Eliminado)

35. (Eliminado)

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, 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.

38A. Uma propriedade para investimento mantida por um locatário como um ativo de direito de uso deve ser mensurada inicialmente de acordo com a NBC TSP 35 - Arrendamentos.

Mensuração após o reconhecimento

Política contábil

39. Com as exceções indicadas no item 41A, 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 NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro estabelece que uma mudança voluntária na política contábil deve ser feita apenas se a mudança resultar em demonstrações contábeis que proporcionem informação que represente fidedignamente e seja mais relevante sobre os efeitos de transações, outros eventos ou condições na situação financeira, no resultado ou nos fluxos de caixa da entidade. É altamente improvável que uma mudança do modelo de valor corrente para o modelo de custo histórico resulte em uma apresentação mais relevante.

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). Embora não seja uma exigência, incentiva-se a entidade 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.

41A. A entidade pode:

(a) escolher o modelo do valor corrente ou o modelo do custo histórico para todas as propriedades para investimento que lastreiam passivos que pagam um retorno diretamente vinculado ao valor justo de, ou aos retornos de, ativos especificados, incluindo essa propriedade para investimento; e

(b) escolher o modelo do valor corrente ou o modelo do custo histórico para todas as outras propriedades para investimento, independentemente da escolha feita em (a).

41B. Algumas seguradoras e outras entidades operam um fundo imobiliário interno que emite unidades de participação cujo valor é calculado com base no fundo (unidades nocionais), com algumas unidades detidas por investidores em contratos vinculados e outras detidas pela entidade. O item 41A não permite que a entidade mensure a propriedade detida pelo fundo parcialmente ao custo e parcialmente ao valor justo.

41C. Se a entidade escolher modelos diferentes para as duas categorias descritas no item 41A, as vendas de propriedade para investimento entre grupos de ativos mensurados utilizando modelos diferentes devem ser reconhecidas pelo valor justo e a mudança cumulativa no valor justo deve ser reconhecida no resultado.

Consequentemente, se uma propriedade para investimento for vendida de um grupo no qual o modelo do valor corrente é utilizado para um grupo no qual o modelo do custo histórico é utilizado, o valor justo da propriedade na data da venda torna-se o seu custo atribuído.

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. (Eliminado)

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. (Eliminado)

46. (Eliminado)

47. (Eliminado)

48. (Eliminado)

49. Ao mensurar o valor justo da propriedade para investimento em conformidade com o Apêndice D da NBC TSP 38, a entidade deve assegurar que o valor justo reflita, entre outras coisas, a receita de aluguel de arrendamentos atuais e outras premissas que os participantes do mercado usariam ao precificar a propriedade para investimento sob as condições correntes de mercado.

49A. Quando o locatário utiliza o modelo do valor corrente para mensurar uma propriedade para investimento que é mantida como um ativo de direito de uso, deve-se mensurar o ativo de direito de uso, e não o ativo subjacente, ao valor justo.

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. (Eliminado)

52. (Eliminado)

53. (Eliminado)

54. (Eliminado)

55. (Eliminado)

56. (Eliminado)

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 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. (Eliminado)

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; e

(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. (Eliminado)

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 surge quando, e somente quando, o mercado para propriedades comparáveis é inativo (por exemplo, há poucas transações recentes, as cotações de preços não são atuais ou os preços de transação observados indicam que o vendedor foi forçado a vender) e mensurações alternativas confiáveis de valor justo (por exemplo, com base em projeções de fluxo de caixa descontado) não estão disponíveis. Se a entidade determinar que o valor justo de uma propriedade para investimento em construção não é mensurável confiavelmente, mas espera que o valor justo da propriedade seja mensurado confiavelmente quando a construção for concluída, ela deve mensurar essa propriedade para investimento em construção pelo custo histórico até que seu valor justo se torne mensurável confiavelmente ou a construção seja concluída (o que ocorrer primeiro). Se a entidade determinar que o valor justo de uma propriedade para investimento (exceto uma propriedade para investimento em construção) não é mensurável confiavelmente de forma contínua, a entidade deve mensurar essa propriedade para investimento utilizando o modelo do custo histórico da NBC TSP 37 para propriedade para investimento própria ou em conformidade com a NBC TSP 35 para propriedade para investimento detida por um locatário como ativo de direito de uso. O valor residual da propriedade para investimento deve ser assumido como zero. A entidade deve continuar a aplicar a NBC TSP 35 ou a NBC TSP 37 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 37 para ativos próprios ou NBC TSP 35 para propriedade para investimento detida por um arrendatário como ativo de direito de uso.

62B. A premissa de que é possível mensurar confiavelmente o valor justo da propriedade para investimento em construção 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 não é possível determinar confiavelmente o valor justo da propriedade para investimento cuja construção tenha sido finalizada.

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 37 ou NBC TSP 35, ela deve mensurar todas as suas outras propriedades para investimento pelo valor justo. Nesses casos, embora a entidade possa utilizar o modelo do custo histórico para uma propriedade para investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes utilizando o modelo do valor corrente.

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 de custo histórico deve mensurar a propriedade para investimento:

(a) em conformidade com a NBC TSP 36 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, se atender aos critérios para ser classificada como mantida para alienação (ou estiver incluída em grupo para alienação que é classificado como mantido para venda);

(b) em conformidade com a NBC TSP 35, se for mantida por um arrendatário como ativo de direito de uso e não for mantida para alienação em conformidade com a NBC TSP 36; e

(c) em conformidade com os requisitos da NBC TSP 37 pelo modelo de custo histórico em todos os outros casos.

Reclassificação

66. As reclassificações para ou de propriedade para investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver alteração de uso. Uma mudança de uso ocorre quando a propriedade atende, ou deixa de atender, à definição de propriedade para investimento e há evidência da mudança de uso. Isoladamente, uma mudança nas intenções da administração para o uso de uma propriedade não fornece evidência de uma mudança de uso. Exemplos de evidência de uma mudança de uso incluem:

(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) (eliminado).

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. 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, e não deve 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 37 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 37 e pela NBC TSP 35 para propriedade detida por um locatário como um ativo de direito de uso até a data da mudança de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença naquela data entre o valor contábil da propriedade, em conformidade com a NBC TSP 37 ou a NBC TSP 35, e seu valor justo da mesma forma que uma reavaliação, em conformidade com a NBC TSP 37.

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 37 ou NBC TSP 35 e o seu valor justo como reavaliação de acordo com a NBC TSP 37. 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.

Orientação sobre Mensuração Inicial pelo Valor Justo de Propriedade para Investimento Originada de Construção Própria.

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. A alienação de uma propriedade para investimento pode ser realizada por venda ou pela celebração de um arrendamento financeiro. A data da alienação da propriedade para investimento é a data em que o destinatário obtém o controle da propriedade para investimento, em conformidade com os requisitos da norma que trate sobre receita. A NBC TSP 35 aplica-se a uma alienação efetuada por meio da celebração de um arrendamento financeiro e também a uma operação de venda com arrendamento de volta (sale and 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 com arrendamento de volta (sale and leaseback).

81. O montante da contraprestação a ser incluído no resultado decorrente do desreconhecimento de uma propriedade para investimento é determinado em conformidade com os requisitos para a determinação da contraprestação da transação na norma que trate sobre receita. Mudanças subsequentes no montante estimado da contraprestação incluído no resultado devem ser contabilizadas em conformidade com os requisitos para mudanças na contraprestação da transação na norma que trate sobre receita.

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. As divulgações abaixo aplicam-se em adição àquelas na NBC TSP 35. Em conformidade com a NBC TSP 35, o proprietário de uma propriedade para investimento apresenta as divulgações do arrendador sobre os arrendamentos que celebrou. Um arrendatário que detém uma propriedade para investimento como ativo de direito de uso apresenta as divulgações do arrendatário conforme exigido pela NBC TSP 35 e as divulgações do arrendador conforme exigido pela NBC TSP 35 para quaisquer arrendamentos operacionais que celebrou.

86. A entidade deve divulgar:

(a) se aplica o modelo do valor justo ou o modelo do custo;

(b) (eliminado)

(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) (eliminado)

(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 as 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) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em um grupo de alienação classificado como mantido para venda de acordo com a NBC TSP 36 e outras 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:

Gde estoque para propriedade ocupada pelo proprietário; e

Gde propriedade ocupada pelo proprietário para estoque.

(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 histórico da NBC TSP 37 ou de acordo com a NBC TSP 35, 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.

Mensuração pelo Valor Justo

89A. A entidade deve divulgar informações que ajudem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliar ambos os seguintes aspectos:

(a) para propriedades para investimento que são mensuradas ao valor justo de forma recorrente ou não recorrente no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de mensuração e as informações (input) utilizadas para desenvolver essas mensurações; e

(b) para mensurações recorrentes ao valor justo utilizando informações de entrada significativas não observáveis (Nível 3), o efeito das mensurações no resultado ou no patrimônio líquido para o período.

89B. Para atender aos objetivos do item 89A, a entidade deve considerar todos os seguintes aspectos:

(a) o nível de detalhe necessário para satisfazer aos requisitos de divulgação;

(b) quanta ênfase colocar em cada um dos vários requisitos;

(c) quanta agregação ou desagregação realizar; e

(d) se os usuários das demonstrações contábeis precisam de informações adicionais para avaliar a informação quantitativa divulgada.

Se as divulgações fornecidas em conformidade com esta Norma e outras forem insuficientes para atender aos objetivos do item 89A, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para atender a esses objetivos.

89C. Para atender aos objetivos do item 89A, a entidade deve divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de propriedade para investimento (ver item 89D para informações sobre a determinação de classes apropriadas de propriedade para investimento) mensurada ao valor justo (incluindo mensurações baseadas no valor justo dentro do alcance da NBC TSP 38 - Mensuração) no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:

(a) para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo, a mensuração ao valor justo ao fim do período, e para mensurações não recorrentes ao valor justo, as razões para a mensuração. Mensurações recorrentes ao valor justo de propriedade para investimento são aquelas que esta Norma exige ou permite no balanço patrimonial ao fim de cada período. Mensurações não recorrentes ao valor justo de propriedade para investimento são aquelas que esta Norma exige ou permite no balanço patrimonial em circunstâncias particulares;

(b) para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo, se as mensurações ao valor justo são estimadas utilizando informações de entrada observáveis ou não observáveis. Para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo, o nível da hierarquia do valor justo dentro do qual as mensurações ao valor justo são categorizadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);

(c) para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo estimadas utilizando informações de entrada não observáveis, uma descrição da(s) técnica(s) de mensuração e das informações de entrada utilizados na mensuração ao valor justo. Se houver uma mudança na técnica de mensuração (por exemplo, mudança de uma abordagem de mercado para uma abordagem de receita ou o uso de uma técnica de mensuração adicional), a entidade deve divulgar essa mudança e a(s) razão(ões) para realizá-la. Para mensurações ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para mensurações ao valor justo estimadas utilizando informações de entrada não observáveis, a entidade deve fornecer informação quantitativa sobre as informações de entrada não observáveis significativos utilizados na mensuração ao valor justo. A entidade não é obrigada a criar informação quantitativa para cumprir este requisito de divulgação se informações de entrada quantitativas não observáveis não forem desenvolvidas pela entidade ao mensurar o valor justo (por exemplo, quando a entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de preços de terceiros sem ajuste). No entanto, ao fornecer esta divulgação, a entidade não pode ignorar informações de entrada quantitativas não observáveis que sejam significativos para a mensuração ao valor justo e que estejam razoavelmente disponíveis para a entidade;

(d) para mensurações recorrentes ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, uma conciliação dos saldos iniciais para os saldos finais, divulgando separadamente as mudanças durante o período atribuíveis ao seguinte:

(i) ganhos ou perdas totais para o período reconhecidos no resultado, e o(s) item(ns) de linha no resultado em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(ii) ganhos ou perdas totais para o período reconhecidos no patrimônio líquido, e o(s) item(ns) de linha no patrimônio líquido em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos; e

(iii) aquisições, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de mudanças divulgado separadamente).

(e) para mensurações recorrentes ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, o montante dos ganhos ou perdas totais para o período em (d)(i) incluído no resultado que é atribuível à mudança nos ganhos ou perdas não realizados relacionados àquelas propriedades para investimento mantidas ao final do período, e o(s) item(ns) de linha no resultado em que esses ganhos ou perdas não realizados são reconhecidos;

(f) para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, como a entidade decide suas políticas e procedimentos de avaliação e analisa as mudanças nas mensurações ao valor justo de período para período); e

(g) para mensurações recorrentes ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração ao valor justo a mudanças nas informações de entrada não observáveis se uma mudança nessas informações de entrada para um montante diferente puder resultar em uma mensuração ao valor justo significativamente maior ou menor. Se houver inter-relações entre essas informações de entrada e outras informações de entrada não observáveis utilizados na mensuração ao valor justo, a entidade deve também fornecer uma descrição dessas inter-relações e de como elas podem amplificar ou mitigar o efeito das mudanças nas informações de entrada não observáveis na mensuração ao valor justo. Para cumprir esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade a mudanças nas informações de entrada não observáveis deve incluir, no mínimo, as informações de entrada não observáveis divulgadas ao cumprir com (c).

89D. A entidade deve determinar a desagregação apropriada da propriedade para investimento com base no seguinte:

(a) natureza, características e riscos da propriedade para investimento; e

(b) nível da hierarquia do valor justo dentro do qual a mensuração ao valor justo é categorizada, ou se o valor justo é observável ou não observável.

A desagregação pode precisar ser maior para mensurações ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, pois essas mensurações possuem um maior grau de incerteza e subjetividade. A determinação da desagregação apropriada da propriedade para investimento para a qual as divulgações sobre mensurações ao valor justo devem ser fornecidas requer julgamento. A propriedade para investimento frequentemente exigirá maior desagregação do que os itens de linha apresentados no balanço patrimonial. No entanto, a entidade deve fornecer informação suficiente para permitir a conciliação com os itens de linha apresentados no balanço patrimonial. Se outra IPSAS especificar a desagregação da propriedade para investimento, a entidade pode utilizar essa desagregação ao fornecer as divulgações exigidas nesta Norma, se essa desagregação atender aos requisitos deste item.

89E. Para cada classe de propriedade para investimento não mensurada ao valor justo no balanço patrimonial, mas para a qual o valor justo é divulgado, a entidade deve divulgar as informações exigidas pelos itens 89C(b), (c) e (g). No entanto, a entidade não é obrigada a fornecer as divulgações quantitativas sobre informações de entrada significativos não observáveis utilizados em mensurações ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para mensurações ao valor justo estimadas utilizando informações de entrada não observáveis, exigidas pelo item 89C(c).

Para tais propriedades para investimento, a entidade não precisa fornecer as outras divulgações exigidas por esta Norma.

89F. A entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas por esta Norma em formato tabular, a menos que outro formato seja mais apropriado.

Modelo do custo

90. Além das divulgações exigidas pelo item 86, a entidade que aplica o modelo do custo histórico 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;

(iii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo para alienação classificado como mantido para venda em conformidade com a NBC TSP 36 e outras alienações;

(iv) depreciação;

(v) 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:

Gde propriedade para investimento, para estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e

Gde 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 93. (Eliminados).

Modelo do Valor Justo

94 a 96. (Eliminados).

97. A entidade que (a) tenha aplicado anteriormente a NBC TSP 06 (2019), e (b) opte pela primeira vez por classificar e contabilizar alguns ou todos os interesses de propriedade elegíveis e mantidos sob arrendamento operacional como propriedade para investimento deve reconhecer o efeito dessa opção como um ajuste ao saldo inicial do resultado acumulado para o período em que a opção for feita pela primeira vez.

Adicionalmente:

(a) se a entidade tiver divulgado publicamente anteriormente (nas demonstrações contábeis ou de outra forma) o valor justo de sua propriedade para investimento em períodos anteriores (mensurado com base que satisfaça a definição de valor justo e a orientação no Apêndice D da NBC TSP 38), a entidade é encorajada, mas não obrigada a:

(i) ajustar o saldo inicial dos resultados acumulados para o período mais antigo apresentado para o qual tal valor justo foi divulgado publicamente; e

(ii) reapresentar a informação comparativa para esses períodos; e

(b) se a entidade não tiver divulgado publicamente anteriormente a informação descrita em (a), ela não deve reapresentar a informação comparativa e deve divulgar esse fato.

Modelo do Custo

98 e 99. (Eliminados)

100. Para entidades que aplicaram anteriormente a NBC TSP 06 (2019), os requisitos dos itens 36 a 38 referentes à mensuração inicial de uma propriedade para investimento adquirida em uma transação de troca de ativos devem ser aplicados prospectivamente apenas a transações futuras.

Arrendamentos

100A. A entidade que aplique a NBC TSP 35 pela primeira vez, assim como suas alterações relacionadas a esta Norma, deve aplicar os requisitos de transição dispostos na NBC TSP 35 à sua propriedade para investimento mantida como ativo de direito de uso.

100B a 100D. (Não convergidos)

101 a 103. (Não convergidos)

101A a 101L (Não convergidos)

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 06, publicada no DOU, Seção 1, de 28/9/2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR

Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 8 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 08 (R1) - 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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2025:

NBC TSP 08 (R1) - ATIVO INTANGÍVEL

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 deve ser aplicada na contabilização de ativos intangíveis, exceto:

(a) ativos intangíveis que estejam dentro do alcance de outra norma;

(b) ativos financeiros, conforme definidos na NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;

(c) o reconhecimento e a mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver a norma contábil internacional ou nacional relevante que trata da exploração e avaliação de recursos minerais);

(d) gastos com desenvolvimento e extração de minerais, petróleo, gás natural e recursos naturais não renováveis semelhantes;

(e) (eliminado)

(f) (eliminado)

(g) direitos e poderes conferidos pela legislação, pela Constituição ou por meios equivalentes;

(h) ativos tributários diferidos (ver a norma contábil internacional ou nacional relevante que trata de tributos sobre a renda); e

(i) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis, decorrentes de direitos contratuais de uma seguradora sob contratos de seguro dentro do alcance da norma contábil internacional ou nacional relevante que trata de contratos de seguro. Nos casos em que a norma contábil internacional ou nacional relevante não estabeleça requisitos de divulgação específicos para esses ativos intangíveis, os requisitos de divulgação desta Norma aplicam-se a esses ativos intangíveis.

(j) (eliminado)

(k) (eliminado)

4. (Eliminado)

5. (Eliminado)

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 (ver NBC TSP 04 - Estoques);

(b) arrendamentos mercantis de ativos intangíveis contabilizados de acordo com a NBC TSP 35 - Arrendamentos;

(c) ativos decorrentes de benefícios a empregados (ver NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados);

(d) ativos financeiros conforme definido na NBC TSP 30. O reconhecimento e a mensuração dos ativos financeiros devem seguir o definido na NBC TSP 16 - Demonstrações Contábeis Separadas, na NBC TSP 17 - Demonstrações Contábeis Consolidadas e na NBC TSP 18 - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto;

(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;

(f) ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (ver NBC TSP 21 - Combinações no Setor Público);

(g) ativos intangíveis não circulantes classificados como mantidos para alienação (ou incluídos em grupo para alienação classificado como mantido para alienação) em conformidade com a NBC TSP 36 - Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operação Descontinuada; e

(h) ativos decorrentes de acordos vinculantes que são reconhecidos em conformidade com a NBC TSP 39 - Receita.

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 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 37 - 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 e deve 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. Direitos mantidos por um arrendatário sob acordos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações de vídeo, peças teatrais, manuscritos, patentes e direitos autorais estão dentro do alcance desta Norma e estão excluídos do alcance da NBC TSP 35.

10. As exclusões do alcance desta Norma podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações tão especializadas que dão origem a questões contábeis que exigem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas e no caso de contratos de seguro. Portanto, esta Norma não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, esta Norma se aplica a outros ativos intangíveis utilizados (caso do software) e a outros gastos incorridos (como gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

Patrimônio cultural intangível

11. (Eliminado)

12. Alguns ativos intangíveis são definidos como patrimônio cultural intangível devido à 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 (mas 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, 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 fim do período, se houver; e

(e) a conciliação do valor contábil entre o início e o fim 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.

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

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.

Identificação

18. Nem todos os exemplos descritos no item 17 se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, considerados 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. No entanto, se o item for adquirido no contexto de uma aquisição de operação, ele constitui parte do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido na data da aquisição da operação (ver item 66).

18A. A definição de ativo intangível exige que um ativo intangível seja identificável para distingui-lo do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

O ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido em uma aquisição é um ativo que representa os benefícios econômicos futuros provenientes de outros ativos adquiridos em uma aquisição que não são individualmente identificados e reconhecidos separadamente. Os benefícios econômicos futuros podem resultar da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações contábeis.

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 com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção de uso pela entidade; ou

(b) resultar de acordos vinculantes (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

20. Para os propósitos desta Norma, acordos vinculantes referem-se a acordos que conferem direitos e obrigações similares entre as partes como se equivalessem a um contrato.

Controle de ativo

21. A entidade controla o ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou potencial de serviços. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de um ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal do direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de outra forma.

22. Conhecimento científico ou técnico pode 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, estes 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. Como essas operações também fornecem evidências de 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 o potencial de serviços gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, a 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) à definição de ativo intangível (ver itens 17 a 25); e

(b) aos 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.

26A. Os itens 32 a 39 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento a ativos intangíveis adquiridos separadamente, e os itens 39A a 39E tratam de sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos em uma combinação do setor público. Os itens 42 a 43 tratam da mensuração inicial de ativos intangíveis adquiridos por meio de transações sem contraprestação; os itens 44 a 45, com permutas de ativos intangíveis; e os itens 46 a 48, com o tratamento do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Os itens 49 a 65 tratam do reconhecimento e da mensuração inicial de ativos intangíveis gerados internamente.

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 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 de 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 (conforme definido na NBC TSP 15) incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais;

(b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e

(c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente.

36. São exemplos de gastos que não fazem parte do custo do ativo intangível:

(a) gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

(b) gastos na transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo gastos de treinamento); e

(c) despesas administrativas e outros gastos indiretos.

37. O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração.

Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes:

(a) gastos incorridos durante o período em que o ativo, capaz de funcionar nas condições operacionais pretendidas pela administração, não é utilizado; e

(b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

38. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de ativo intangível não são necessárias para deixá-lo nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado do período e incluídas nas suas respectivas classificações.

39. Se o prazo de pagamento do ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo é o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período, a menos que seja passível de capitalização de acordo com o tratamento permitido pela NBC TSP 14 - Custos de Empréstimos.

Aquisição de um ativo intangível como parte de outra aquisição (combinação do setor público)

39A. Em conformidade com a NBC TSP 21, se um ativo intangível é adquirido em outra aquisição, o custo desse ativo intangível é o seu valor justo na data da aquisição. O valor justo de um ativo intangível refletirá as expectativas dos participantes do mercado na data da aquisição sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros esperados ou potencial de serviço incorporados no ativo fluirão para a entidade. Em outras palavras, a entidade espera que haja uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviço, mesmo que haja incerteza sobre o momento ou o montante da entrada. Portanto, o critério de reconhecimento da probabilidade no item 28(a) é sempre considerado satisfeito para ativos intangíveis adquiridos em aquisições. Se um ativo adquirido em uma aquisição é separável ou surge de acordos vinculantes (incluindo direitos de contratos ou outros direitos legais), existe informação suficiente para mensurar confiavelmente o valor justo do ativo. Assim, o critério de mensuração confiável no item 28(b) é sempre considerado satisfeito para ativos intangíveis adquiridos em aquisições.

39B. Em conformidade com esta Norma e a NBC TSP 21, um adquirente reconhece, na data da aquisição, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), um ativo intangível da operação adquirida, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela operação adquirida antes da aquisição. Isso significa que o adquirente reconhece como ativo separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da operação adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível. Um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento de uma operação adquirida atende à definição de ativo intangível quando:

(a) atende à definição de ativo; e

(b) é identificável, ou seja, é separável ou surge de acordos vinculantes (incluindo direitos de contratos ou outros direitos legais).

Ativo intangível adquirido como parte de outra aquisição (combinação do setor público)

39C. Se um ativo intangível adquirido em outra aquisição é separável ou surge de um acordo vinculante (incluindo direitos de contratos ou outros direitos legais), existe informação suficiente para mensurar confiavelmente o valor justo do ativo. Quando, para as estimativas utilizadas para mensurar o valor justo de um ativo intangível, há um intervalo de possíveis resultados com diferentes probabilidades, essa incerteza entra na mensuração do valor justo do ativo.

39D. Um ativo intangível adquirido em outra aquisição pode ser separável, mas apenas em conjunto com um acordo vinculante relacionado, ativo identificável ou passivo. Nesses casos, o adquirente reconhece o ativo intangível separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), mas em conjunto com o item relacionado.

39E. O adquirente pode reconhecer um grupo de ativos intangíveis complementares como um único ativo, desde que os ativos individuais tenham vidas úteis semelhantes. Por exemplo, os termos "marca" e "nome de marca" são frequentemente usados como sinônimos para marcas registradas e outras marcas. No entanto, os primeiros são termos gerais de marketing que são tipicamente usados para se referir a um grupo de ativos complementares, como uma marca registrada (ou marca de serviço) e seu nome comercial relacionado, fórmulas, receitas e expertise tecnológica. 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 se aplicam 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 as orientações contidas nos itens 50 a 65 desta Norma 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 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, a 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.

A NBC TSP 14 especifica critérios para o reconhecimento de juros como um elemento do custo de um ativo que seja um ativo qualificável.

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:

(a) fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 26 a 65); ou

(b) o item é adquirido em uma aquisição e não pode ser reconhecido como um ativo intangível. Se este for o caso, ele forma parte do montante reconhecido como ágio por expectativa de rentabilidade futura na data da aquisição (ver NBC TSP 21).

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 histórico (item 73) ou pelo modelo do valor corrente (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 de reavaliação

74. Após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada subsequente. Para efeitos de reavaliação nos termos desta Norma, o valor justo deve ser apurado em relação a mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

75. O modelo da reavaliação não permite:

(a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou

(b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

76. O modelo da reavaliação deve ser aplicado após o ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo. No entanto, se apenas parte do custo do ativo intangível é reconhecido como ativo, porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 63), o modelo da reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o modelo da reavaliação pode ser aplicado a ativo intangível recebido em transação sem contraprestação (ver itens 42 e 43).

77. É raro existir mercado ativo para ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver mercado ativo para classes homogêneas de licenças ou quotas de produção transferíveis livremente que a entidade adquiriu de outra. No entanto, pode não haver mercado ativo para marcas, títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas, porque esse tipo de ativo é único. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago pelo ativo pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro. Ademais, os preços muitas vezes não estão disponíveis para o público.

78. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo dos ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se o valor justo do ativo reavaliado difere materialmente do seu valor contábil, é necessário realizar outra reavaliação. Alguns ativos intangíveis sofrem mudanças frequentes e significativas no seu valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.

79. Quando o ativo intangível é reavaliado, o valor contábil desse ativo deve ser ajustado ao valor reavaliado. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

(a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A amortização acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por redução ao valor recuperável; ou

(b) a amortização acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da amortização acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 84 e 85.

80. Se o ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não puder ser reavaliado porque não existe mercado ativo, ele deve ser reconhecido pelo custo menos qualquer amortização e redução ao valor recuperável acumuladas.

81. Se o valor justo de ativo intangível reavaliado não puder mais ser mensurado em referência a mercado ativo, o valor contábil desse ativo deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em referência ao mercado ativo, menos quaisquer 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. Nesse 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) a 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) as 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.

93A. A vida útil de:

(a) uma licença ou um direito similar anteriormente concedido por uma operação de combinação a outra do mesmo tipo, reconhecido pela entidade resultante em uma fusão; ou

(b) um direito readquirido reconhecido como um ativo intangível em uma aquisição.

Para ambos os casos, é o período remanescente do acordo vinculante (incluindo direitos de contratos ou outros direitos legais) no qual o direito foi concedido e não deve incluir períodos de renovação.

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) evidências de que 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 nas condições necessárias para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído no grupo de ativos classificado como mantido para venda) ou na data em que ele é desreconhecido, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado deve refletir o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Se não for possível determinar confiavelmente esse padrão, deve ser utilizado o método linear. O encargo de amortização para cada período deve ser reconhecido no resultado do período, a não ser que esta ou outra NBC TSP permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

97. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar, de forma sistemática, o valor amortizável do ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados incorporados ao ativo e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

97A. Há premissa refutável de que o método de amortização baseado na receita gerada pela atividade, que inclui o uso de ativo intangível, não é apropriado. A receita gerada pela atividade que inclui o uso de ativo intangível deve refletir fatores típicos que não estão diretamente associados ao consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviços incorporados no ativo intangível. Por exemplo, a 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 fim 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 fim 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 fim 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 fim 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 fim de cada exercício. A alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil, de acordo com a NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

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 fim 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 houver 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 pode 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 um ativo intangível sofreu 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. A alienação de um ativo intangível pode ocorrer de diversas formas (por exemplo, por venda, pela celebração de um arrendamento financeiro, ou por meio de uma transação sem contraprestação). A data da alienação de um ativo intangível é a data em que o recebedor obtém o controle desse ativo em conformidade com os requisitos para determinar quando uma obrigação de conformidade no acordo vinculante é satisfeita na NBC TSP 39. A NBC TSP 35 aplica-se à alienação por venda e arrendamento de volta.

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, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.

114A. No caso de:

(a) uma licença ou um direito similar anteriormente concedido por uma operação de combinação a outra operação do mesmo tipo, reconhecido pela entidade resultante em uma fusão; ou

(b) um direito readquirido reconhecido como um ativo intangível em uma aquisição.

Para ambos, se o direito for subsequentemente reemitido (vendido) a uma terceira parte, o valor contábil relacionado, se houver, deve ser utilizado na determinação do ganho ou da perda na reemissão.

115. O montante da contraprestação a ser incluído no resultado decorrente do desreconhecimento de um ativo intangível é determinado em conformidade com os requisitos para determinar a contraprestação da transação na NBC TSP 39. Mudanças subsequentes no montante estimado da contraprestação incluído no ganho ou na perda devem ser contabilizadas em conformidade com os requisitos para mudanças na contraprestação da transação na NBC TSP 39.

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), de acordo com a NBC TSP 36.

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 fim 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 fim 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. A NBC TSP 23 exige que a entidade divulgue a natureza e o montante de uma mudança em uma estimativa contábil que tenha efeito material no período corrente ou que se espere que tenha efeito material em períodos subsequentes. Tal divulgação pode surgir de mudanças:

(a) na avaliação da vida útil de um ativo intangível;

(b) no método de amortização; ou

(c) em valores residuais.

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;

(iii) o valor contábil que teria sido reconhecido se a classe reavaliada de ativos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento utilizando o modelo de custo histórico, conforme o item 73;

(b) o saldo da reavaliação relacionada aos ativos intangíveis, no início e no fim do período contábil, indicando as variações ocorridas nesse período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos proprietários; e

(c) (eliminado).

123A. A entidade deve divulgar informações que ajudem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliar ambos os seguintes aspectos:

(a) para ativos intangíveis que são mensurados ao valor justo em base recorrente ou não recorrente no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de mensuração e os insumos utilizados para desenvolver essas mensurações; e

(b) para mensurações recorrentes ao valor justo utilizando insumos não observáveis significativos (Nível 3), o efeito das mensurações no resultado ou ativos líquidos/patrimônio líquido para o período.

123B. Para atender aos objetivos no item 123A, a entidade deve considerar todos os seguintes aspectos:

(a) o nível de detalhe necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) quanta ênfase dar a cada um dos vários requisitos;

(c) quanta agregação ou desagregação realizar; e

(d) se os usuários das demonstrações contábeis necessitam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

Se as divulgações fornecidas em conformidade com esta Norma e outras NBC TSP forem insuficientes para atender aos objetivos no item 123A, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para atender a esses objetivos.

123C. Para atender aos objetivos no item 123A, a entidade deve divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis (ver item 123D para informações sobre a determinação de classes apropriadas de ativos intangíveis) mensurados ao valor justo (incluindo mensurações baseadas no valor justo dentro do alcance da NBC TSP 38 - Mensuração) no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:

(a) para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo, a mensuração ao valor justo no fim do período a que se referem as demonstrações contábeis, e para mensurações não recorrentes ao valor justo, as razões para a mensuração. Mensurações recorrentes ao valor justo de ativos intangíveis são aquelas que esta Norma exige ou permite no balanço patrimonial no fim de cada período a que se referem as demonstrações contábeis. Mensurações não recorrentes ao valor justo de ativos intangíveis são aquelas que esta Norma exige ou permite no balanço patrimonial em circunstâncias particulares;

(b) para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo, o nível da hierarquia do valor justo, dentro do qual as mensurações ao valor justo são categorizadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);

(c) para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo estimadas utilizando insumos não observáveis, uma descrição da(s) técnica(s) de mensuração e dos insumos utilizados na mensuração ao valor justo. Se houver uma mudança na técnica de mensuração (por exemplo, mudança de uma abordagem de mercado para uma abordagem de receita ou o uso de uma técnica de mensuração adicional), a entidade deve divulgar essa mudança e a(s) razão(ões) para fazê-la. Para mensurações ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para mensurações ao valor justo estimadas utilizando insumos não observáveis, a entidade deve fornecer informações quantitativas sobre os insumos não observáveis significativos utilizados na mensuração ao valor justo. A entidade não é obrigada a criar informações quantitativas para cumprir este requisito de divulgação se insumos não observáveis quantitativos não forem desenvolvidos pela entidade ao mensurar o valor justo (por exemplo, quando a entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de preços de terceiros sem ajuste). No entanto, ao fornecer essa divulgação, a entidade não pode ignorar insumos não observáveis quantitativos que são significativos para a mensuração ao valor justo e que são razoavelmente disponíveis para a entidade;

(d) para mensurações recorrentes ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, uma reconciliação dos saldos iniciais para os saldos finais, divulgando separadamente as mudanças durante o período atribuíveis ao seguinte:

(i) ganhos ou perdas totais para o período reconhecidos no resultado, e o(s) item(ns) de linha no resultado em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(ii) ganhos ou perdas totais para o período reconhecidos nos ativos líquidos/patrimônio líquido, e o(s) item(ns) de linha nos ativos líquidos/no patrimônio líquido em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos; e

(iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de mudanças divulgado separadamente).

(e) para mensurações recorrentes ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para mensurações recorrentes ao valor justo estimadas utilizando insumos não observáveis, o montante dos ganhos ou perdas totais para o período em (d)(i) incluído no resultado atribuível à mudança nos ganhos ou perdas não realizados relacionados a esses ativos intangíveis mantidos no fim do período a que se referem as demonstrações contábeis, e o(s) item(ns) de linha no resultado em que esses ganhos ou perdas não realizados são reconhecidos;

(f) para mensurações recorrentes e não recorrentes ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, como uma entidade decide suas políticas e seus procedimentos de avaliação e analisa mudanças nas mensurações ao valor justo de período para período); e

(g) para mensurações recorrentes ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração ao valor justo a mudanças em insumos não observáveis se uma mudança nesses insumos para um montante diferente puder resultar em uma mensuração ao valor justo significativamente maior ou menor. Se houver inter-relações entre esses insumos e outros insumos não observáveis utilizados na mensuração ao valor justo, a entidade deve também fornecer uma descrição dessas inter-relações e de como elas podem magnificar ou mitigar o efeito das mudanças nos insumos não observáveis na mensuração ao valor justo. Para cumprir esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade a mudanças em insumos não observáveis deve incluir, no mínimo, os insumos não observáveis divulgados ao cumprir com (c).

123D. Para fins das divulgações de mensuração ao valor corrente, a entidade pode decidir que uma maior desagregação das classes de ativos intangíveis (conforme determinado no item 71) é exigida com base no seguinte:

(a) a natureza, as características e os riscos dos ativos intangíveis; e

(b) o nível da hierarquia do valor justo dentro do qual a mensuração ao valor justo é categorizada, ou se o valor justo é observável ou não observável.

O número de classes pode precisar ser maior para mensurações ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, pois essas mensurações possuem um maior grau de incerteza e subjetividade. A determinação de classes apropriadas de ativos intangíveis para as quais as divulgações sobre mensurações ao valor justo devem ser fornecidas requer julgamento. Uma classe de ativos intangíveis frequentemente exigirá maior desagregação do que os itens de linha apresentados no balanço patrimonial. No entanto, a entidade deve fornecer informações suficientes para permitir a reconciliação com os itens de linha apresentados no balanço patrimonial. Se outra NBC TSP especificar a classe para um ativo intangível, a entidade pode usar essa classe ao fornecer as divulgações exigidas nesta Norma, se essa classe atender aos requisitos deste item.

123E. Para cada classe de ativos intangíveis não mensurados ao valor justo no balanço patrimonial, mas para os quais o valor justo é divulgado, a entidade deve divulgar as informações exigidas pelos itens 123C(b), (c) e (g). No entanto, a entidade não é obrigada a fornecer as divulgações quantitativas sobre insumos não observáveis significativos utilizados em mensurações ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para mensurações ao valor justo estimadas utilizando insumos não observáveis, exigidas pelo item 123C(c). Para tais ativos intangíveis, a entidade não precisa fornecer as outras divulgações exigidas por esta Norma.

123F. A entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas por esta Norma em formato tabular, a menos que outro formato seja mais apropriado.

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 entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 08, publicada no DOU, Seção 1, de 28/9/2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 9 (R1), DE 11 DE DEZEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 09 (R1) - 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, editado pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 09 (R1) - REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO NÃO GERADOR DE CAIXA

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 decorrentes de acordos vinculativos e ativos resultantes de custos para obter ou cumprir um acordo vinculativo que sejam reconhecidos de acordo com a NBC TSP 39 - Receita.

(c) ativos financeiros incluídos no escopo da NBC TSP 31 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

(d) propriedades para investimento que sejam mensuradas utilizando o modelo de valor corrente (ver NBC TSP 06 - Propriedade para Investimento).

(e) (Eliminado).

(f) (Eliminado).

(fa) Ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para alienação de acordo com a NBC TSP 36 - Ativo Não Circulante Mantido para Alienação e Operação Descontinuada; e

(g) outros ativos para os quais as exigências para a contabilização da redução ao valor recuperável estejam incluídas em outra NBC TSP.

3. (Eliminado).

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. (Eliminado).

8. Esta Norma não se aplica a estoques, ativos decorrentes de acordos vinculativos, ativos resultantes de custos para obter ou cumprir um acordo vinculativo, ou ativos classificados como mantidos para venda (ou incluídos em um grupo de alienação classificado como mantido para venda), pois as NBC TSP existentes aplicáveis a esses ativos contêm requisitos para o reconhecimento e mensuração desses ativos.

9. Esta Norma não se aplica a ativos financeiros incluídos no escopo da NBC TSP 30 - Instrumentos Financeiros: Apresentação. A redução ao valor recuperável desses ativos é tratada na NBC TSP 31.

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.

10A. No entanto, esta Norma se aplica a ativos não geradores de caixa que são mensurados por valores reavaliados (ou seja, valor justo ou valor operacional corrente na data da reavaliação, menos qualquer depreciação acumulada subsequente e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes), de acordo com outras NBC TSP, como o modelo de valor corrente da NBC TSP 37 – Ativo Imobilizado e o modelo de reavaliação da NBC TSP 08 - Ativo Intangível.

(a) Quando os custos de alienação forem irrelevantes, o valor recuperável de serviço do ativo não gerador de caixa mensurado por valor reavaliado será, necessariamente, próximo ou superior ao seu valor reavaliado. Nessa hipótese, após o cumprimento dos requisitos relativos à reavaliação, é improvável que o ativo esteja sujeito à perda por redução ao valor recuperável, e, portanto, não se torna necessário estimar seu valor recuperável de serviço.

(b) Quando os custos de alienação não forem irrelevantes, o valor justo líquido dos custos de alienação do ativo não gerador de caixa reavaliado será, necessariamente, inferior ao seu valor justo. Nessa situação, o ativo estará sujeito à perda por redução ao valor recuperável caso seu valor em uso seja inferior ao valor reavaliado. Assim, após o atendimento aos requisitos de reavaliação, a entidade deverá aplicar esta Norma para verificar se o ativo não gerador de caixa está sujeito à perda por redução ao valor recuperável.

11. (Eliminado).

12. Em conformidade com o disposto no item 5, os itens de propriedades, plantas e equipamentos classificados como ativos geradores de caixa, inclusive aqueles mensurados por valores reavaliados conforme o modelo de valor corrente previsto na NBC TSP 37, devem ser tratados de acordo com os preceitos estabelecidos na NBC TSP 10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos Geradores de Caixa.

13. Investimentos em:

(a) entidades controladas, conforme definido na NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas;

(b) coligadas, conforme definido na NBC TSP 18 - Investimento em Coligada e Empreendimento Controlado em Conjunto; e

(c) acordos conjuntos, conforme definido na NBC TSP 19 - Acordos em Conjunto;

constituem ativos financeiros excluídos do escopo da NBC TSP 31. Quando tais investimentos forem classificados como ativos geradores de caixa, devem ser tratados conforme os requisitos da NBC TSP 10. Quando classificados como ativos não geradores de caixa, devem ser tratados nos termos desta 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.

Ativos geradores de caixa: são os ativos mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial. Para fins de aplicação desta Norma, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é considerado um ativo gerador de caixa.

Despesas de venda são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda do ativo, com exceção das despesas financeiras e de tributos sobre a renda.

Valor justo líquido de despesas de venda é o montante que pode ser obtido pela venda de ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda.

Redução ao valor recuperável é a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devido à depreciação.

Ativo não gerador de caixa é outro ativo que não é gerador de caixa.

Valor recuperável de serviço é o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso.

Vida útil é:

(a) o período durante o qual se espera que o ativo seja utilizado pela entidade; ou

(b) o número de unidades de produção ou similar que se espera ser obtido do ativo pela entidade.

Valor em uso de ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo.

15. (Não convergido).

Ativo gerador de caixa

16. Ativos geradores de caixa são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

O ativo gera retorno comercial quando é empregado de maneira consistente com aquela adotada por entidade com fins lucrativos. Manter o ativo para gerar retorno comercial indica que a entidade pretende gerar fluxos de caixa positivos do ativo (ou da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte) e obter retorno comercial que reflita o risco envolvido em manter o ativo. O ativo pode ser mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial, mesmo que não atenda a esse objetivo durante um período específico. De modo contrário, o ativo pode não ser gerador de caixa mesmo que atinja seu ponto de equilíbrio ou gere retorno comercial durante um período específico. A menos que seja estabelecido de outro modo, referências a ativo ou ativos nos itens seguintes desta norma tratam de ativo não gerador de caixa.

17. Existem diversas situações em que entidades do setor público podem manter determinados ativos com o objetivo principal de gerar retorno comercial, ainda que a maioria de seus ativos não seja destinada a esse fim. Por exemplo, um hospital público pode utilizar um edifício para atendimento de pacientes pagantes. Os ativos geradores de caixa de uma entidade do setor público podem operar de forma independente dos ativos não geradores de caixa da própria entidade. Como exemplo, um cartório de registro de imóveis pode arrecadar taxas de registro de terras de forma autônoma em relação ao órgão central de assuntos fundiários.

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 ser evidente se o objetivo principal da manutenção de um ativo é a geração de retorno comercial. Nessas situações, é necessário avaliar a relevância dos fluxos de caixa gerados. Pode ser difícil determinar se a geração de caixa é suficientemente significativa a ponto de justificar a aplicação desta Norma em vez da NBC TSP 10. Nesses casos, é necessário utilizar julgamento profissional para decidir qual norma aplicar. A entidade deve estabelecer critérios que lhe permitam exercer esse julgamento de forma consistente, em conformidade com as definições de ativos geradores de caixa e ativos não geradores de caixa, bem como com as orientações constantes dos itens 16 a 20. O item 73A exige que a entidade divulgue os critérios utilizados nessa avaliação. No entanto, considerando os objetivos gerais da maioria das entidades do setor público, presume-se que os ativos sejam não geradores de caixa e, portanto, aplica-se a NBC TSP 09.

20A. Para fins de aplicação desta Norma, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é considerado um ativo gerador de caixa. O referido ágio não gera benefícios econômicos de forma independente de outros ativos, sendo avaliado quanto à perda por redução ao valor recuperável como parte de um grupo de ativos. Esta Norma trata da avaliação de ativos individualmente. O referido ágio somente é reconhecido quando resulta em entradas de caixa ou em redução de saídas líquidas de caixa para o adquirente. Não se reconhece o referido ágio relacionado exclusivamente ao potencial de serviço que não resulte em fluxos de caixa correspondentes. Como o valor recuperável de serviço considerado nesta Norma inclui o potencial de serviço, a entidade deve aplicar a NBC TSP 10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa para avaliar eventual perda no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

21. Os ativos mantidos por entidades públicas com finalidade comercial são classificados como ativos geradores de caixa. Entidades do setor público podem manter ativos com o objetivo de gerar retorno comercial. Para fins desta Norma, um ativo mantido por uma entidade do setor público será classificado como ativo gerador de caixa se esse ativo (ou a unidade da qual ele faça parte) for operado com a finalidade de gerar retorno comercial por meio da oferta de bens e/ou serviços a 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 circunstâncias que podem indicar a redução ao valor recuperável de um ativo tendem a ser significativos e frequentemente são motivo de discussão pelo conselho de administração, pela gestão ou

pela mídia. Uma alteração em parâmetros como a demanda pelo serviço, o grau ou a forma de utilização, o ambiente legal ou o ambiente de políticas governamentais indicaria redução ao valor recuperável apenas se tal mudança for significativa e tiver ou se prever que terá um efeito adverso de longo prazo. Uma mudança no ambiente tecnológico pode indicar que um ativo está obsoleto, exigindo a realização de teste de redução ao valor recuperável. Uma alteração no uso de um ativo durante o período também pode ser indicação de redução ao valor recuperável. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando um prédio utilizado como escola passa a ser utilizado para armazenamento. Ao avaliar se houve redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar as mudanças no potencial de prestação de serviços a longo prazo. Isso reforça o fato de que as alterações são analisadas no contexto do uso previsto a longo prazo do ativo. Contudo, as expectativas quanto ao uso a longo prazo podem mudar, e as avaliações da entidade em cada data de reporte refletirão essas alterações. A Orientação para Implementação apresenta exemplos das indicações de redução ao valor recuperável mencionadas no item 27.

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. Uma perda por redução ao valor recuperável deverá ser reconhecida imediatamente no resultado do período, a menos que o ativo seja registrado pelo valor reavaliado de acordo com outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo do valor corrente nas NBC TSP 08 e NBC TSP 37). Qualquer perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado deverá ser tratada como uma redução por reavaliação conforme a referida Norma.

54A. A perda por redução ao valor recuperável de um ativo não reavaliado é reconhecida no resultado do período. Entretanto, a perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado é reconhecida na reserva de reavaliação na medida em que a perda por redução ao valor recuperável não exceda o saldo existente na reserva de reavaliação para aquele ativo individual, de acordo com a NBC TSP 08, ou para a classe de ativos, de acordo com a NBC TSP 37. Tal perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado reduz a reserva de reavaliação para aquele ativo individual conforme NBC TSP 08 ou para a classe de ativos conforme NBC TSP 37.

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 de uma perda por redução ao valor recuperável de um ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do exercício, salvo se o ativo for mensurado pelo valor reavaliado de acordo com outra Norma (por exemplo, o modelo do valor justo previsto na NBC TSP 08 e NBC TSP 37). Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado deve ser tratada como um aumento por reavaliação, em conformidade com essa outra Norma.

69A. A reversão de uma perda por redução ao valor recuperável em um ativo reavaliado é reconhecida diretamente na reserva de reavaliação, aumentando o superávit por reavaliação para esse ativo individual, de acordo com a NBC TSP 08 ou para a classe de ativos conforme a NBC TSP 37. No entanto, na medida em que uma perda por redução ao valor recuperável sobre o mesmo ativo individual reavaliado ou classe de ativos reavaliados tenha sido anteriormente reconhecida no resultado, a reversão dessa perda também é reconhecida no resultado, em conformidade com a NBC TSP 31 ou NBC TSP 37.

70. Depois que a reversão da perda por redução ao valor recuperável for reconhecida, a despesa de depreciação para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos o seu valor residual (se aplicável), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

Reclassificação de ativos

71. A reclassificação de ativos geradores de caixa para ativos não geradores de caixa ou de ativos não geradores de caixa para ativos geradores de caixa deve ocorrer somente quando existir clara evidência que tal reclassificação é apropriada. A reclassificação, por si própria, não provoca, necessariamente, a realização do teste de redução ao valor recuperável ou reversão da perda por redução ao valor recuperável. Em vez disso, a indicação de teste de redução ao valor recuperável ou de reversão da perda por redução ao valor recuperável surge, no mínimo, das indicações listadas aplicáveis ao ativo após a reclassificação.

72. Há circunstâncias em que a entidade do setor público pode decidir que é adequado reclassificar um ativo não gerador de caixa para ativo gerador de caixa. Por exemplo, uma estação de tratamento de efluentes foi construída, principalmente, para tratar resíduos industriais de unidade habitacional social, para a qual não é cobrada qualquer taxa. A unidade habitacional social foi demolida e o local será utilizado para uso industrial e comercial. Pretende-se que, no futuro, a estação seja utilizada para tratar resíduos industriais cobrando taxas comerciais. Em virtude dessa decisão, a entidade do setor público decide reclassificar a estação de tratamento de efluentes para ativo gerador de caixa.

Divulgação

72A. A entidade deve divulgar os critérios desenvolvidos para diferenciar ativos não geradores de caixa de ativos geradores de caixa.

73. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:

(a) o valor das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por redução ao valor recuperável foram incluídas; e

(b) o valor das reversões das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado do período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por redução ao valor recuperável foram revertidas.

(c) O valor das perdas por redução ao valor recuperável em ativos reavaliados, reconhecidas diretamente em superávit de reavaliação durante o período; e

(d) O valor das reversões de perdas por redução ao valor recuperável em ativos reavaliados, reconhecidas diretamente em superávit de reavaliação durante o período.

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 37.

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. A emenda ao item 27 deverá ser aplicada prospectivamente a partir da data de sua aplicação.

81. (Eliminado).

81A. Os itens 2, 54, 69 e 73 foram alterados, os itens 7 e 11 foram suprimidos, e os itens 54A e 69A foram incluídos pela Emenda sobre Redução ao Valor Recuperável de Ativos Reavaliados (Emendas às NBC TSP 09 e 10). Essas emendas devem ser aplicadas prospectivamente a partir da data de sua aplicação.

82 e 83. (Não convergidos).

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 09 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, publicada no DOU, Seção 1, de 28 de setembro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 10 (R1), DE 11 DE DEZEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 10 (R1) - 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 Federação Internacional de Contadores (Ifac), que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e

demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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 CashGenerating Assets, editado pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 10 (R1) - REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO GERADOR DE CAIXA

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 decorrentes de acordos vinculativos e ativos oriundos de custos para obter ou cumprir um acordo vinculativo que sejam reconhecidos de acordo com a NBC TSP 39;

(c) ativos financeiros que estejam no âmbito de aplicação da NBC TSP 31, Instrumentos Financeiros;

(d) propriedade para investimento mensurada pelo valor justo (ver NBC TSP 06, Propriedade para Investimento);

(f) ativos fiscais diferidos (ver a norma contábil internacional ou nacional pertinente que trate de ativos fiscais diferidos);

(g) ativos decorrentes de benefícios a empregados (ver NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados);

(j) ativos biológicos relacionados à atividade agrícola que estejam no âmbito da NBC TSP 26 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, e que sejam mensurados pelo valor justo líquido dos custos de venda;

(k) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis decorrentes dos direitos contratuais de um segurador nos termos de contratos de seguro que estejam no âmbito da norma contábil internacional ou nacional pertinente que trate de contratos de seguro;

(l) ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda, de acordo com a NBC TSP 36 - Ativo Não Circulante Mantidos para Alienação e Operação Descontinuada; 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.

4. (Não convergido).

5. Entidades do setor público que possuam ativos não geradores de caixa, conforme definidos no item 13, devem aplicar a NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos Não Geradores de Caixa, a esses ativos. Entidades do setor público que possuam ativos geradores de caixa devem aplicar os requisitos desta Norma.

8. Esta Norma não se aplica a estoques, ativos decorrentes de acordos vinculativos e ativos oriundos de custos para obter ou cumprir um acordo vinculativo, uma vez que as normas existentes aplicáveis a esses ativos contêm requisitos para o seu reconhecimento e mensuração. Esta Norma também não se aplica a ativos fiscais diferidos, ativos relacionados a benefícios a empregados, ou a custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis decorrentes dos direitos contratuais de um segurador nos termos de contratos de seguro. A desvalorização desses ativos é tratada nas normas contábeis internacionais ou nacionais pertinentes. Além disso, esta Norma não se aplica a ativos biológicos relacionados à atividade agrícola que sejam mensurados pelo valor justo líquido dos custos de venda. A NBC TSP 26 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, que trata de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola, contém os requisitos de mensuração aplicáveis.

9. Esta Norma não se aplica a ativos financeiros que estejam incluídos no âmbito da NBC TSP 30 - Instrumentos Financeiros: Apresentação. A desvalorização desses ativos é tratada na NBC TSP 31.

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.

10A. No entanto, esta Norma aplica-se a ativos geradores de caixa que são mensurados por valores reavaliados (ou seja, valor justo ou valor operacional corrente na data da reavaliação, deduzidos de qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por desvalorização acumuladas subsequentes), de acordo com outras NBC TSP, tais como o modelo de valor corrente da NBC TSP 37 - Ativo Imobilizado, e da NBC TSP 08 – Ativo Intangível. A única diferença entre o valor justo de um ativo gerador de caixa e o seu valor justo líquido dos custos de venda são os custos incrementais diretos atribuíveis à alienação do ativo gerador de caixa.

(a) se os custos de alienação forem insignificantes, o valor recuperável do ativo gerador de caixa reavaliado estará, necessariamente, próximo ou acima de seu valor reavaliado. Nesse caso, após a aplicação

dos requisitos de reavaliação, é improvável que o ativo gerador de caixa reavaliado esteja desvalorizado, e não é necessário estimar o valor recuperável.

(b) se os custos de alienação não forem insignificantes, o valor justo líquido dos custos de alienação do ativo gerador de caixa reavaliado será, necessariamente, inferior ao seu valor justo. Portanto, o ativo gerador de caixa reavaliado estará desvalorizado se o seu valor em uso for inferior ao seu valor reavaliado. Nesse caso, após a aplicação dos requisitos de reavaliação, a entidade deve aplicar esta Norma para determinar se o ativo gerador de caixa pode estar desvalorizado.

12. Investimentos em:

(a) entidades controladas, conforme definido na NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas;

(b) coligadas, conforme definido na NBC TSP 18 - Investimento em Coligada e Empreendimento Controlado em Conjunto; e

(c) acordos conjuntos, conforme definido na NBC TSP 19 - Acordos em Conjuntos;

são ativos financeiros que estão excluídos do escopo da NBC TSP 31. Quando tais investimentos têm natureza de ativos geradores de caixa, são tratados nos termos desta Norma. Quando esses ativos têm natureza de ativos não geradores de caixa, são tratados nos termos da NBC TSP 09.

Definições

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

unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial que produz entradas de caixa pelo uso contínuo, as quais são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos;

valor recuperável é o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo ou da unidade geradora de caixa e o seu valor em uso.

valor em uso de ativo gerador de caixa é o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil.

Ativo gerador de caixa

14. Ativos geradores de caixa são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial. O ativo gera retorno comercial quando é empregado de maneira consistente com aquela adotada por entidade com fins lucrativos. Manter o ativo para gerar retorno comercial indica que a entidade pretende (a) gerar fluxos de caixa positivos do ativo (ou da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte) e (b) obter retorno comercial que reflita o risco envolvido em manter o ativo. O ativo pode ser mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial mesmo que não atenda a esse objetivo durante um período específico. De modo contrário, o ativo pode não ser gerador de caixa mesmo que atinja seu ponto de equilíbrio ou gere retorno comercial durante um período específico. A menos que seja estabelecido de outro modo, as referências a ativo ou ativos nos itens seguintes desta Norma tratam de ativo gerador de caixa.

15. Existem várias circunstâncias em que a entidade do setor público pode manter alguns ativos com o objetivo principal de gerar retorno comercial, embora a maioria de seus ativos não seja mantida para essa finalidade. Por exemplo, um hospital pode utilizar um edifício para pacientes que pagam pelo atendimento. Os ativos geradores de caixa da entidade do setor público podem operar independentemente de seus ativos não geradores de caixa.

16. Em certos casos, um ativo pode gerar fluxos de caixa embora seja mantido primariamente para propósitos de prestação de serviço. Por exemplo, uma usina de tratamento de lixo é operada para assegurar a eliminação segura do lixo hospitalar gerado por hospitais controlados pelo Estado, mas a usina também trata pequena quantidade de lixo hospitalar gerada por hospitais privados. O tratamento do lixo hospitalar de hospitais privados é eventual às atividades da usina e os ativos que geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos não geradores de caixa.

17. Em outros casos, o ativo pode gerar fluxos de caixa e também ser utilizado para finalidades não relacionadas à geração de caixa. Por exemplo, um hospital público tem dez alas, das quais nove são utilizadas para pacientes particulares com fins comerciais e uma para pacientes que são atendidos gratuitamente. Os pacientes de todas as alas utilizam, conjuntamente, outras instalações do hospital (por exemplo, áreas operacionais). A extensão pela qual o ativo é mantido com o objetivo de fornecer retorno comercial deve ser considerada para determinar se a entidade deve aplicar as exigências desta Norma ou as da NBC TSP 09. Se, conforme exemplificado, o componente não gerador de caixa for insignificante na estrutura como um todo, a entidade deve aplicar esta norma e não a NBC TSP 09.

18. Em alguns casos, pode não estar claro se o objetivo principal de manter o ativo é o de gerar retorno comercial. Nesses casos, é necessário avaliar a importância dos fluxos de caixa. Pode ser difícil determinar se o ativo é utilizado, primordialmente, para a geração de fluxos de caixa, de modo a se aplicar esta Norma em vez da NBC TSP 09. Julgamento profissional é necessário para determinar qual norma deve ser aplicada. A entidade desenvolve critérios para que ela possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de ativos geradores de caixa e não geradores de caixa e com a orientação apresentada nos itens 14 a 17. O item 114 exige que a entidade divulgue os critérios utilizados para realizar esse julgamento. No entanto, dados os objetivos gerais da maioria das entidades do setor público, pressupõe-se que os ativos não são geradores de caixa nessas circunstâncias e, consequentemente, a NBC TSP 09 deve ser aplicada.

18A. Para fins de desvalorização, o ágio é considerado um ativo gerador de caixa. O ágio não gera benefícios econômicos independentemente de outros ativos e é avaliado quanto à desvalorização como parte de um grupo de ativos.

A NBC TSP 09 trata da avaliação de ativos individuais. O ágio é reconhecido apenas quando gera entradas de caixa ou reduções nos fluxos de saída líquida de caixa do adquirente. Não é reconhecido ágio em relação ao potencial de serviço que não gera fluxos de caixa relacionados. O valor recuperável do serviço utilizado para avaliar a desvalorização na NBC TSP 09 inclui o potencial de serviço. Consequentemente, a entidade aplica esta Norma para determinar se deve haver desvalorização do ágio.

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

20A. Os itens 21 a 30 especificam quando o valor recuperável deve ser determinado. Esses requisitos usam o termo "um ativo", mas se aplicam igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. O restante desta Norma está estruturado da seguinte forma:

(a) os itens 31 a 70 estabelecem os requisitos para medir o valor recuperável. Esses requisitos também utilizam o termo "um ativo", mas se aplicam igualmente a um ativo individual e a uma unidade geradora de caixa.

(b) os itens 71 a 97 estabelecem os requisitos para reconhecer e medir perdas por desvalorização. O reconhecimento e a medição de perdas por desvalorização de ativos individuais, exceto o ágio, são tratados nos itens 71 a 75. Os itens 76 a 97 tratam do reconhecimento e da medição de perdas por desvalorização de unidades geradoras de caixa e de ágio.

(c) os itens 98 a 105 estabelecem os requisitos para reverter uma perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo ou uma unidade geradora de caixa. Novamente, esses requisitos utilizam o termo "um ativo", mas se aplicam igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. Requisitos adicionais para um ativo individual estão estabelecidos nos itens 106 a 109, para uma unidade geradora de caixa nos itens 110 a 111, e para o ágio nos itens 111A a 111B.

(d) os itens 112 a 113 estabelecem os requisitos para a redesignação de um ativo de ativo gerador de caixa para ativo não gerador de caixa ou de ativo não gerador de caixa para ativo gerador de caixa.

(e) os itens 114 a 122A especificam as informações a serem divulgadas sobre perdas por desvalorização e reversões de perdas por desvalorização de ativos e unidades geradoras de caixa. Os itens 123 a 125 especificam requisitos de divulgação adicionais para unidades geradoras de caixa às quais ágio ou ativos intangíveis com vida útil indefinida foram alocados para fins de teste de desvalorização.

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 de haver qualquer indicação de desvalorização, a entidade também deverá:

(a) Testar um ativo intangível com vida útil indefinida ou um ativo intangível ainda não disponível para uso quanto à desvalorização anualmente, comparando seu valor contábil com seu valor recuperável. Este teste de desvalorização pode ser realizado em qualquer momento durante o período de reporte, desde que seja realizado na mesma época todo ano. Diferentes ativos intangíveis podem ser testados para desvalorização em épocas diferentes. Contudo, se tal ativo intangível foi reconhecido inicialmente durante o período de reporte atual, esse ativo intangível deverá ser testado quanto à desvalorização antes do final do período de reporte atual.

(b) Testar o ágio adquirido em uma aquisição quanto à desvalorização anualmente, conforme os itens 90A-90O.

24. A capacidade de ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços suficientes para recuperar seu valor contábil está, geralmente, sujeita à maior incerteza antes de o ativo estar disponível para o uso do que depois disso. Portanto, para ativos intangíveis ainda não disponíveis para uso, esta Norma exige que a entidade teste a redução ao valor recuperável pelo menos anualmente.

25. Ao avaliar se há alguma indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a) durante o período, o valor de mercado do ativo tem diminuído significativamente mais do que o esperado pela passagem do tempo ou por seu uso normal;

(b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico ou legal no qual a entidade opera;

(c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos têm aumentado durante o período e esses aumentos provavelmente afetam a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo e diminuem significativamente seu valor recuperável;

Fontes internas de informação

(d) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico do ativo;

(e) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira em que o ativo é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos de descontinuidade ou reestruturação da operação à qual o ativo pertence, planos para alienação do ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil do ativo como definida em vez de indefinida;

(f) decisão de interromper a construção do ativo antes de sua conclusão ou de estar em condições de uso; e

(g) evidência disponível proveniente de relatório interno que indique que o desempenho econômico do ativo é, ou será, pior que o esperado.

26. A relação constante no item 25 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, exigindo que a entidade determine o seu valor recuperável.

27. Evidência proveniente de relatório interno que indique que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável inclui a existência de:

(a) fluxos de caixa para aquisição do ativo ou necessidades de caixa subsequentes para operá-lo ou mantê-lo que sejam significativamente maiores do que aqueles originalmente orçados;

(b) fluxos de caixa líquidos correntes ou resultado do período oriundo do ativo significativamente piores do que aqueles orçados;

(c) queda significativa dos fluxos de caixa líquidos ou do resultado orçado gerados pelo ativo; ou

(d) déficits ou saídas líquidas de caixa decorrentes do ativo, quando os valores do período corrente são agregados com aqueles orçados para o futuro.

28. Conforme indicado no item 23, esta Norma requer que um ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso seja testado quanto à redução ao valor recuperável, pelo menos, uma vez ao ano. Independentemente do momento em que as exigências do item 23 forem adotadas, o conceito de materialidade se aplica na identificação se o valor recuperável do ativo necessita ser estimado. Por exemplo, se cálculos prévios indicarem que o valor recuperável do ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor recuperável do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, análise prévia pode indicar que o valor recuperável do ativo não é sensível a uma (ou mais) das indicações relacionadas no item 25.

29. Para ilustrar o item 28, se as taxas de juros de mercado ou outras taxas esperadas de retorno sobre investimentos tiverem aumentado durante o período, a entidade não precisa fazer uma estimativa formal do valor recuperável do ativo nos seguintes casos:

(a) se a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo provavelmente não for afetada pelo aumento nessas taxas de mercado. Por exemplo, aumentos nas taxas de juros de curto prazo podem não ter efeitos significativos sobre a taxa de desconto utilizada para o ativo que tenha longa vida útil remanescente;

(b) se a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo provavelmente for afetada pelo aumento nessas taxas de mercado. Porém, uma análise prévia de sensibilidade de valor recuperável indica que:

(i) é improvável que haja diminuição significativa no valor recuperável, porque os fluxos de caixa futuros provavelmente também aumentarão (por exemplo, em alguns casos, a entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta suas receitas – principalmente receitas com contraprestação - para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado); ou

(ii) é improvável que a diminuição do valor recuperável resultará em perda por redução ao valor recuperável significativa.

30. Se houver indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação ou o valor residual do ativo necessitam ser

revisados e ajustados de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável tenha sido reconhecida para o ativo.

Mensuração do valor recuperável

31. Esta Norma define o valor recuperável como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Os itens 32 a 70 estabelecem as exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências utilizam o termo "ativo", porém, se aplicam igualmente ao ativo individual ou à unidade geradora de caixa.

32. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Se qualquer um 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 irrisórios.

35. O valor recuperável deve ser determinado para o ativo considerado individualmente, a menos que o ativo não gere entradas de caixa que sejam em grande parte independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou grupos de ativos. Nesse caso, o valor recuperável deve ser determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (ver itens 85 a 90), a menos que:

(a) o valor justo do ativo líquido de despesas de venda seja maior do que seu valor contábil; ou

(b) o ativo seja parte de unidade geradora de caixa, mas capaz de gerar fluxos de caixa individualmente, caso em que o valor em uso do ativo pode ser estimado como sendo próximo ao seu valor justo líquido de despesas de venda e este pode ser determinado.

36. Em alguns casos, estimativas, médias e recursos computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos detalhados para determinar o valor justo líquido de despesas de venda ou o valor em uso.

Mensuração do valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida

37. O item 23 exige que o ativo intangível com vida útil indefinida seja anualmente testado quanto à redução ao valor recuperável pela comparação de seu valor contábil com seu valor recuperável, independentemente de haver qualquer indicação de que ele possa ser objeto de redução ao valor recuperável. Entretanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de tal ativo, efetuado em período anterior, pode ser utilizado no teste de redução ao valor recuperável no período corrente, desde que todos os critérios a seguir sejam atendidos:

(a) os ativos e os passivos que compõem a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente do valor recuperável (o que se aplica nos casos em que o ativo intangível, por não gerar entradas de caixa decorrentes do uso contínuo que são significativamente independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou grupos de ativos, deve ser testado com relação à redução ao valor recuperável como parte da unidade geradora de caixa à qual pertence);

(b) o cálculo mais recente do valor recuperável resultou em montante que excedeu o valor contábil do ativo por uma margem substancial; e

(c) a probabilidade é remota de que o cálculo corrente do valor recuperável seja menor do que o valor contábil do ativo, com base em análise de eventos que têm ocorrido e de circunstâncias que têm mudado desde o cálculo mais recente do valor recuperável.

Valor justo líquido de despesas de venda

41. As despesas de venda, exceto as que já tenham sido reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se determinar o valor justo líquido de despesas de venda. Exemplos dessas despesas são as legais, as taxas e impostos, de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e ligadas à redução ou reorganização do negócio depois da alienação do ativo não são despesas incrementais diretas para alienar o ativo.

42. Algumas vezes, a alienação do ativo pode exigir que o comprador assuma o passivo e somente um único valor justo líquido de despesas de venda está disponível tanto para o ativo quanto para o passivo. O item 89 explica como tratar esses casos.

Valor em uso

43. Os seguintes elementos devem estar refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:

(a) estimativa dos fluxos de caixa que a entidade espera obter do ativo;

(b) expectativas acerca das possíveis variações no valor ou no momento dos fluxos de caixa futuros;

(c) o valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa de juros de mercado livre de risco corrente;

(d) o preço para suportar a incerteza inerente ao ativo; e

(e) outros fatores, como a falta de liquidez, que participantes do mercado consideram ao precificar os futuros fluxos de caixa que a entidade espera obter com o ativo.

44. A estimativa do valor em uso do ativo envolve os seguintes passos:

(a) estimar futuras entradas e saídas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo e de sua alienação no final; e

(b) aplicar a taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.

45. Os elementos identificados no item 43(b), (d) e (e) podem ser refletidos como ajustes dos fluxos de caixa futuros ou ajustes da taxa de desconto. Seja qual for a abordagem que a entidade adote para contemplar as expectativas sobre possíveis variações no valor ou prazo de fluxos de caixa futuros, o resultado deve refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, ou seja, a média ponderada de todos os resultados possíveis.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros

46. Ao mensurar o valor em uso, a entidade deve:

(a) basear as projeções de fluxo de caixa em premissas razoáveis e fundamentadas que representem a melhor estimativa, por parte da administração, do conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo. Importância maior deve ser dada à evidência externa;

(b) basear as projeções de fluxo de caixa nos orçamentos/projeções mais recentes aprovados pela administração, mas deve excluir qualquer estimativa de futuras entradas ou saídas de caixa que se espera originar de reestruturações futuras ou de melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo. Projeções baseadas nesses orçamentos/previsões devem abranger o período máximo de cinco anos, a menos que se justifique um período mais longo; e

(c) estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período coberto pelos orçamentos/previsões mais recentes, por meio da extrapolação das projeções baseadas em orçamentos/previsões, utilizando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Essa taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento médio de longo prazo para os produtos, indústrias, país ou países nos quais a entidade opera ou para o mercado no qual o ativo é utilizado, a menos que uma taxa mais elevada possa ser justificada.

47. A administração deve avaliar a razoabilidade das premissas nas quais suas projeções correntes de fluxos de caixa se baseiam pelo exame das causas das diferenças entre projeções de fluxos de caixa passados e os fluxos de caixa reais. A administração deve certificar-se de que as premissas que fundamentam as projeções correntes de fluxos de caixa são consistentes com os resultados reais do passado, desde que os efeitos de eventos subsequentes ou circunstâncias inexistentes quando os fluxos de caixa reais forem gerados tornem isso apropriado.

48. Geralmente, não estão disponíveis orçamentos/previsões financeiras confiáveis, detalhados e explícitos de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos. Por essa razão, as estimativas da administração de fluxos de caixa futuros devem ser baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para o período máximo de cinco anos. A administração pode utilizar projeções de fluxo de caixa com base em orçamentos/previsões financeiras para período superior a cinco anos se estiver confiante de que essas projeções são confiáveis e puder demonstrar sua capacidade, baseada em experiência passada, de fazer previsão de fluxos de caixa corretamente para esse período mais longo.

49. As projeções de fluxo de caixa até o fim da vida útil do ativo devem ser estimadas pela extrapolação de projeções de fluxo de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiras, utilizando a taxa de crescimento para anos subsequentes. Essa taxa deve ser estável ou decrescente, a menos que o aumento na taxa seja condizente com informações objetivas sobre padrões do produto ou ciclo de vida do setor no qual a entidade opera. Se apropriado, a taxa de crescimento deve ser zero ou negativa.

50. Quando as condições são favoráveis, concorrentes podem entrar no mercado e restringir o crescimento. Portanto, as entidades terão dificuldade em exceder a taxa média de crescimento histórico em 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.

66A. O valor justo difere do valor em uso. O valor justo reflete as suposições que os participantes do mercado usariam ao precificar o ativo. Em contraste, o valor em uso reflete os efeitos de fatores que podem ser específicos para a entidade e não aplicáveis a outras entidades em geral. Por exemplo, o valor justo não reflete nenhum dos seguintes fatores, na medida em que eles não seriam geralmente acessíveis aos participantes do mercado:

(a) valor adicional derivado do agrupamento de ativos (como a criação de um portfólio de propriedades de investimento em locais diferentes);

(b) sinergias entre o ativo sendo avaliado e outros ativos;

(c) direitos legais ou restrições legais que são específicos apenas para o proprietário atual do ativo; e

(d) benefícios fiscais ou ônus fiscais que são específicos para o proprietário atual 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 97H.

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. Uma perda por redução ao valor recuperável deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, salvo se o ativo for registrado a valor reavaliado de acordo com outro padrão (por exemplo, conforme o modelo de valor corrente na NBC TSP 08 e NBC TSP 37). Qualquer perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado deve ser tratada como uma redução na reavaliação de acordo com aquele outro padrão.

73A. Uma perda por redução ao valor recuperável de um ativo não reavaliado é reconhecida no resultado do período. No entanto, uma perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado é reconhecida na reserva de reavaliação, na medida em que a perda por redução ao valor recuperável não exceda o valor na reserva de reavaliação para aquele ativo individual, conforme a NBC TSP 08, ou para a classe de ativos, conforme NBC TSP 37. Tal perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado reduz o superávit de reavaliação para aquele ativo individual, conforme a NBC TSP 08, ou para a classe de ativos, conforme a NBC TSP 37.

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 H 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 conhecedoras e interessadas, levando em consideração:

(a) as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e

(b) as futuras saídas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso para quaisquer outros ativos ou unidades geradoras de caixa que são afetados pelo preço interno de transferência.

82. Mesmo se parte ou toda a produção do ativo ou do grupo de ativos for utilizada por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos em estágio intermediário do processo produtivo), esse ativo ou grupo de ativos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender esse produto em mercado ativo. Isso acontece porque o ativo ou grupo de ativos pode gerar entradas de caixa que seriam em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. Ao utilizar informações baseadas em orçamentos/previsões financeiras que se relacionam a essa unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetada pelo preço interno de transferência, a entidade deve ajustar essa informação se os preços internos de transferência não refletirem a melhor estimativa, por parte da administração, dos preços futuros que seriam conseguidos em transações sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas.

83. As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de maneira consistente de um período para o outro para o mesmo ativo ou tipos de ativos, a menos que haja justificativa para a mudança.

84. Se a entidade determinar que o ativo pertence à unidade geradora de caixa diferente daquela a que pertencia em períodos anteriores ou que os tipos de ativos agrupados na unidade geradora de caixa 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 avaliações de recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram, ou são usados para gerar, o fluxo de caixa relevante. Caso contrário, a unidade geradora de caixa pode parecer totalmente recuperável quando, de fato, uma perda por redução ao valor recuperável ocorreu. O Diagrama de Decisão Ilustrado fornece um diagrama de fluxo que ilustra o tratamento dos ativos individuais que fazem parte das unidades geradoras de caixa. Em alguns casos, embora alguns ativos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser alocados à unidade geradora de caixa de maneira razoável e consistente. Isso pode ocorrer no caso do ágio. Os itens 90A-90O explicam como tratar esses ativos ao testar uma unidade geradora de caixa quanto à perda por redução ao valor recuperável.

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.

Alocando o ágio para unidades geradoras de caixa

90A. Para os fins do teste de imparidade, o ágio adquirido em uma aquisição deve, a partir da data da aquisição, ser alocado a cada uma das unidades geradoras de caixa do adquirente, ou grupos de unidades geradoras de caixa, que se espera se beneficiar das sinergias da combinação, independentemente de outros ativos ou passivos da operação adquirida serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Quando o ágio é adquirido em uma aquisição de uma operação não geradora de caixa que resulta em uma redução nos desembolsos líquidos de caixa do adquirente, o adquirente deve ser considerado como a unidade geradora de caixa. Exceto quando o ágio se relaciona com a aquisição de uma operação não geradora de caixa, cada unidade ou grupo de unidades para as quais o ágio é alocado deve:

(a) representar o nível mais baixo dentro da entidade no qual o ágio é monitorado para fins de gestão interna; e

(b) não ser maior do que um segmento, conforme definido no item 9 da IPSAS 18, Relatórios Segmentados.

90B. O ágio reconhecido em uma aquisição é um ativo que representa os benefícios econômicos futuros decorrentes de outros ativos adquiridos na transação que não são identificados individualmente nem reconhecidos separadamente. O ágio não gera fluxos de caixa, ou reduções em saídas líquidas de caixa, de forma independente de outros ativos ou grupos de ativos, e frequentemente contribui para os fluxos de caixa de múltiplas unidades geradoras de caixa. O ágio, por vezes, não pode ser alocado de forma não arbitrária a unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Como resultado, o nível mais baixo dentro da entidade no qual o ágio é monitorado para fins de gestão interna pode compreender diversas unidades geradoras de caixa às quais o ágio se relaciona, mas às quais ele não pode ser alocado individualmente. Referências nos itens 90D-90O e 97A-97H a uma unidade geradora de caixa à qual o ágio é alocado devem ser lidas também como referências a um grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o ágio é alocado. Quando o ágio é adquirido em uma aquisição de uma operação não geradora de caixa que resulta em redução dos desembolsos líquidos de caixa do adquirente, as referências nos itens 90D90O e 97A-97H a uma unidade geradora de caixa à qual o ágio é alocado devem ser lidas também como referências ao adquirente.

90C. A aplicação dos requisitos do item 90A resulta no teste de imparidade do ágio ser realizado em um nível que reflete a forma como a entidade gerencia suas operações e com o qual o ágio naturalmente se associa. Portanto, geralmente não é necessário desenvolver sistemas adicionais de informação contábil.

90D. Uma unidade geradora de caixa à qual o ágio é alocado para fins de teste de imparidade pode não coincidir com o nível em que o ágio é alocado conforme a NBC TSP 24 - Efeitos das Mudanças de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, para fins de mensuração de ganhos e perdas cambiais. Por exemplo, se uma entidade for obrigada pela NBC TSP 24 a alocar o ágio a níveis relativamente baixos para fins de mensuração de ganhos e perdas em moeda estrangeira, não é exigido que ela teste o ágio por imparidade nesse mesmo nível, a menos que o ágio também seja monitorado nesse nível para fins de gestão interna.

90E. Caso a alocação inicial do ágio adquirido em uma aquisição não possa ser concluída até o final do período anual em que a aquisição foi realizada, essa alocação inicial deverá ser concluída antes do término do primeiro período anual que se inicie após a data da aquisição.

90F. De acordo com a NBC TSP 21 - Combinações no Setor Público, se a contabilização inicial de uma aquisição puder ser determinada apenas de forma provisória até o final do período em que a combinação é efetivada, o adquirente:

(a) contabiliza a aquisição utilizando esses valores provisórios; e

(b) reconhece quaisquer ajustes nesses valores provisórios resultantes da conclusão da contabilização inicial dentro do período de mensuração, o qual não deve exceder doze meses a partir da data da aquisição.

Nessas circunstâncias, também pode não ser possível concluir a alocação inicial do ágio reconhecido na aquisição antes do final do período anual em que a combinação é efetivada. Quando esse for o caso, a entidade deve divulgar as informações exigidas pelo item 122A.

90G. Se o ágio tiver sido alocado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma operação dentro dessa unidade, o ágio associado à operação alienada deverá ser:

(a) incluído no valor contábil da operação ao determinar o ganho ou perda na alienação; e

(b) mensurado com base nos valores relativos da operação alienada e da parcela da unidade geradora de caixa mantida, a menos que a entidade possa demonstrar que algum outro método reflete melhor o ágio associado à operação alienada.

90H. Se uma entidade reorganizar sua estrutura de relatórios de forma que altere a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa às quais o ágio tenha sido alocado, o ágio deverá ser realocado para as unidades afetadas. Essa realocação deverá ser realizada utilizando uma abordagem de valor relativo, semelhante àquela utilizada quando a entidade aliena uma operação dentro de uma unidade geradora de caixa, a menos que a entidade possa demonstrar que outro método reflete melhor o ágio associado às unidades reorganizadas.

Teste de Recuperabilidade das Unidades Geradoras de Caixa com Ágio

90I. Quando, conforme descrito no item 90B, o ágio estiver relacionado a uma unidade geradora de caixa, mas não tiver sido alocado a essa unidade, a unidade deverá ser testada quanto à redução ao valor recuperável sempre que houver indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, comparando-se o valor contábil da unidade, excluindo o ágio, com seu valor recuperável. Qualquer perda por redução ao valor recuperável deverá ser reconhecida conforme o disposto no item 91.

90J. Se uma unidade geradora de caixa descrita no item 90I incluir em seu valor contábil um ativo intangível com vida útil indefinida ou que ainda não esteja disponível para uso - e esse ativo puder ser testado quanto à desvalorização apenas como parte da unidade geradora de caixa, o item 23 exige que a unidade também seja testada anualmente quanto à redução ao valor recuperável.

90K. Uma unidade geradora de caixa à qual foi alocado ágio deverá ser testada anualmente quanto à redução ao valor recuperável e sempre que houver indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, por meio da comparação entre o valor contábil da unidade, incluindo o ágio, e seu valor recuperável. Se o valor recuperável da unidade for superior ao seu valor contábil, considera-se que não há desvalorização da unidade nem do ágio a ela alocado. Caso o valor contábil da unidade exceda seu valor recuperável, a entidade deverá reconhecer a perda por redução ao valor recuperável conforme o disposto no item 91.

Momento da realização dos testes de redução ao valor recuperável

90L. O teste anual de redução ao valor recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual o ágio tenha sido alocado pode ser realizado a qualquer momento durante um período anual, desde que o teste seja realizado no mesmo período todos os anos. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas em momentos distintos. No entanto, se parte ou a totalidade do ágio alocado a uma unidade geradora de caixa tiver sido adquirida em uma combinação durante o período anual corrente, essa unidade deverá ser testada quanto à redução ao valor recuperável antes do final do período anual corrente.

90M. Se os ativos que constituem a unidade geradora de caixa à qual o ágio foi alocado forem testados quanto à redução ao valor recuperável ao mesmo tempo que a unidade que contém o ágio, os ativos deverão ser testados primeiro. Da mesma forma, se as unidades geradoras de caixa que compõem um grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o ágio foi alocado forem testadas ao mesmo tempo que o grupo de unidades que contém o ágio, as unidades individuais deverão ser testadas antes do grupo que contém o ágio.

90N. No momento da realização do teste de redução ao valor recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual foi alocado ágio, pode haver indicação de perda por redução ao valor recuperável de um ativo dentro da unidade que contém o ágio. Nessa situação, a entidade deve testar o ativo individualmente primeiro e reconhecer qualquer perda antes de testar a unidade como um todo. De forma semelhante, pode haver indicação de perda por redução ao valor recuperável em uma unidade geradora de caixa que faz parte de um grupo de unidades que contém o ágio. Nessa hipótese, a entidade deve testar essa unidade isoladamente antes de realizar o teste no grupo de unidades ao qual o ágio foi alocado.

90O. O cálculo detalhado mais recente realizado em um período anterior do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual o ágio foi alocado pode ser utilizado no teste de redução ao valor recuperável dessa unidade no período corrente, desde que todos os seguintes critérios sejam atendidos:

(a) os ativos e passivos que compõem a unidade não tenham se alterado de forma significativa desde o cálculo mais recente do valor recuperável;

(b) o cálculo mais recente do valor recuperável tenha resultado em um montante substancialmente superior ao valor contábil da unidade; e

(c) com base em uma análise dos eventos ocorridos e das circunstâncias alteradas desde o cálculo mais recente do valor recuperável, a probabilidade de que a determinação atual do valor recuperável seja inferior ao valor contábil atual da unidade seja remota.

Perda por redução ao valor recuperável para unidade geradora de caixa

91. Uma perda por redução ao valor recuperável deverá ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa (ou para o menor grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o ágio tenha sido alocado) se, e somente se, o valor recuperável da unidade (ou do grupo de unidades) for inferior ao valor contábil da unidade (ou do grupo de unidades). A perda por redução ao valor recuperável deverá ser alocada de forma a reduzir o valor contábil dos ativos geradores de caixa da unidade (ou grupo de unidades), na seguinte ordem:

(a) primeiramente, para reduzir o valor contábil de qualquer ágio alocado à unidade geradora de caixa (ou grupo de unidades); e.

(b) em seguida, para os demais ativos da unidade (ou grupo de unidades), de forma proporcional ao valor contábil de cada ativo na unidade.

Essas reduções nos valores contábeis deverão ser tratadas como perdas por redução ao valor recuperável de ativos individuais e reconhecidas de acordo com 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.

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.

Teste de redução ao valor recuperável de unidades geradoras de caixa com ágio e participações não controladoras.

97A. De acordo com a NBC TSP 09, o adquirente mensura e reconhece o ágio na data da aquisição como o excedente de (a) sobre (b) a seguir:

(a) o somatório de:

(i) a contraprestação transferida, mensurada de acordo com a NBC TSP 09, que geralmente requer valor justo na data da aquisição;

(ii) o valor de qualquer participação não controladora na operação adquirida, mensurado de acordo com a NBC TSP 09; e

(iii) em uma aquisição realizada em etapas, o valor justo na data da aquisição da participação patrimonial anteriormente detida pelo adquirente na operação adquirida; e

(b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com a NBC TSP 09.

Alocação de ágio

97B. O item 90A desta Norma exige que o ágio adquirido em uma aquisição seja alocado a cada uma das unidades geradoras de caixa do adquirente, ou grupos de unidades geradoras de caixa, que se espera se beneficiar das sinergias da combinação, independentemente de outros ativos ou passivos da operação adquirida serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. É possível que algumas das sinergias resultantes de uma aquisição sejam alocadas a uma unidade geradora de caixa na qual a participação não controladora não tenha interesse.

Teste de redução ao valor recuperável

97C. O teste de redução ao valor recuperável envolve a comparação entre o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa e o valor contábil da unidade geradora de caixa.

97D. Se uma entidade medir as participações não controladoras como sua participação proporcional nos ativos líquidos identificáveis de uma entidade controlada na data da aquisição, em vez de ao valor justo, o ágio atribuível às participações não controladoras será incluído no valor recuperável da unidade geradora de caixa relacionada, mas não será reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade controladora. Como consequência, a entidade deve aumentar o valor contábil do ágio alocado à unidade para incluir o ágio atribuível à participação não controladora. Esse valor contábil ajustado é então comparado com o valor recuperável da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa está degradada.

Alocação de uma perda por redução ao valor recuperável

97E. O item 91 exige que qualquer perda por redução ao valor recuperável identificada seja alocada primeiro para reduzir o valor contábil do ágio alocado à unidade e, em seguida, para os outros ativos da unidade, proporcionalmente, com base no valor contábil de cada ativo na unidade.

97F. Se uma entidade controlada, ou parte de uma entidade controlada, com uma participação não controladora for ela mesma uma unidade geradora de caixa, a perda por redução ao valor recuperável será alocada entre a entidade controladora e a participação não controladora com base no mesmo critério utilizado para a alocação de excedente ou déficit.

97G. Se uma entidade controlada, ou parte de uma entidade controlada, com uma participação não controladora, for parte de uma unidade geradora de caixa maior, as perdas por redução do valor do ágio serão alocadas para as partes da unidade geradora de caixa que possuem uma participação não controladora e para as partes que não a possuem. As perdas por redução devem ser alocadas para as partes da unidade geradora de caixa com base em:

(a) na medida em que a perda por redução se refira ao ágio na unidade geradora de caixa, os valores contábeis relativos do ágio das partes antes da redução; e

(b) na medida em que a perda por redução se refira a ativos identificáveis na unidade geradora de caixa, os valores contábeis relativos dos ativos líquidos identificáveis das partes antes da redução. Qualquer perda por redução será alocada aos ativos das partes de cada unidade de forma proporcional, com base no valor contábil de cada ativo na parte.

Nas partes que possuem uma participação não controladora, a perda por redução será alocada entre a entidade controladora e a participação não controladora com base no mesmo critério utilizado para a alocação de excedente ou déficit.

97H. Se uma perda por redução ao valor recuperável atribuível a uma participação não controladora se referir ao ágio que não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade controladora (veja o item 97D), essa perda não será reconhecida como uma perda por redução do valor do ágio. Nesses casos, apenas a perda por redução que se refere ao ágio alocado à entidade controladora será reconhecida como uma perda por redução do valor do ágio.

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 e para o ágio nos itens 111A e 111B.

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. Caso isso ocorra, o valor contábil do ativo deve, exceto conforme descrito no item 106, ser aumentado até seu valor recuperável. Esse aumento é uma reversão de 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. Uma reversão de perda por redução ao valor recuperável para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, a menos que o ativo seja mantido pelo valor reavaliado de acordo com outro padrão (por exemplo, o modelo de valor atual no NBC TSP 08 e NBC TSP 37). Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado deve ser tratada como um aumento de reavaliação de acordo com aquele outro padrão.

108A. Uma reversão de perda por redução ao valor recuperável de um ativo reavaliado é reconhecida diretamente na reserva de reavaliação e aumenta o superávit de reavaliação para aquele ativo individual de acordo com o NBC TSP 08 ou para a classe de ativos de acordo com o NBC TSP 37. No entanto, na medida em que uma perda por redução ao valor recuperável do mesmo ativo individual reavaliado ou da classe de ativos reavaliados tenha sido previamente reconhecida no superávit ou déficit, uma reversão dessa perda por redução ao valor recuperável também é reconhecida no superávit ou déficit de acordo com o NBC TSP 08 ou NBC TSP 37.

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.

Revertendo uma perda por redução ao valor recuperável do ágio

111A. Uma perda por redução ao valor recuperável reconhecida para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não poderá ser revertida em um período subsequente.

111B. A NBC TSP 08 proíbe o reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Qualquer aumento no valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos períodos subsequentes ao reconhecimento de uma perda por redução ao valor recuperável para esse ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) provavelmente será um aumento do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, e não uma reversão da perda por redução ao valor recuperável reconhecida para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido.

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.

(c) o valor das perdas por redução ao valor recuperável de ativos reavaliados reconhecidas diretamente na reserva de reavaliação durante o período; e

(d) o valor das reversões de perdas por redução ao valor recuperável de ativos reavaliados reconhecidas diretamente na reserva de reavaliação durante o período.

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 37.

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 entidade deverá divulgar as seguintes informações:

(i) o nível da hierarquia do valor justo (veja a NBC TSP 38 - Mensuração) dentro do qual a medição do valor justo do ativo (unidade geradora de caixa) está categorizada na sua totalidade (sem levar em consideração se os "custos de venda" são observáveis);

(ii) para as medições de valor justo categorizadas nos Níveis 2 e 3 da hierarquia do valor justo, uma descrição da(s) técnica(s) de medição utilizada(s) para medir o valor justo menos os custos de venda. Se houver mudança na técnica de medição, a entidade deverá divulgar essa mudança e os motivos para realizá-la;

(iii) para as medições de valor justo categorizadas nos Níveis 2 e 3 da hierarquia do valor justo, cada suposição chave sobre a qual a administração baseou sua determinação do valor justo líquido de despesas de venda. As suposições chave são aquelas às quais o valor recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) é mais sensível.

A entidade também deverá divulgar as taxas de desconto usadas na medição atual e anterior, se o valor justo menos os custos de venda for medido utilizando uma técnica de valor presente; 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.

122A. Se, de acordo com o item 90E, qualquer parte do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em uma aquisição durante o período não tiver sido alocada a uma unidade geradora de caixa (ou grupo de unidades) no final do período de relatório, o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não alocado deverá ser divulgado, juntamente com as razões pelas quais esse valor permanece não alocado.

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) a base na qual o valor recuperável da unidade (ou grupo de unidades) foi determinado (ou seja, valor em uso ou valor justo líquido de despesas de vendas);

(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;

(iia) o nível da hierarquia de valor justo (ver NBC TSP 38 - Mensuração) dentro do qual a mensuração do valor justo é categorizada na totalidade (sem considerar a observabilidade dos 'custos de venda'); e

(iib) se houve uma mudança na técnica de mensuração, a mudança e a(s) razão(ões) para fazê-la;

(iii) o período durante o qual a administração projetou os fluxos de caixa;

(iv) a taxa de crescimento usada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa;

(v) a(s) taxa(s) de desconto aplicadas às projeções de fluxo de caixa.

(f) se uma mudança razoavelmente possível em uma suposição chave sobre a qual a administração baseou sua determinação do valor recuperável da unidade (ou grupo de unidades) causaria o valor contábil da unidade a exceder seu valor recuperável:

(i) o valor pelo qual o valor recuperável da unidade (ou grupo de unidades) excederia seu valor contábil;

(ii) o valor atribuído à suposição chave; e

(iii) o valor pelo qual o valor atribuído à suposição chave deve mudar, após incorporar quaisquer efeitos consequentes dessa mudança nas outras variáveis usadas para mensurar o valor recuperável, a fim de que o valor recuperável da unidade (ou grupo de unidades) 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 ou 90O, 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 entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 10, publicada no DOU, Seção 1, de 28 de setembro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 11 (R1), DE 11 DE DEZEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 11 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

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 das suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements, editado pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 11 (R1) - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

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 considerações 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 específicas e de outros eventos são tratados em outras NBC TSP.

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 um 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. (Eliminado).

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 dos quais se espera benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

Contribuição de proprietário é uma entrada de recurso na entidade, proveniente de parte externa, que resulte em aumento de participação do proprietário no patrimônio líquido da entidade, não resulte em passivo para ela e estabeleça vantagem financeira sobre o patrimônio líquido, 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 aplica-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 que gerem benefícios econômicos ou potencial de serviço.

Omissões ou distorções de itens são consideradas materiais se, 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.

Os componentes do patrimônio líquido são: capital social/patrimônio social, resultados acumulados, reservas e participações não controladoras. Tipos de reservas incluem:

Mudanças positivas de reavaliação (ver NBC TSP 08 - Ativos Intangíveis e NBC TSP 37)

a) reavaliações de planos de benefícios a empregados (ver NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados);

b) ganhos e perdas decorrentes da conversão das demonstrações contábeis de uma operação no exterior (ver NBC TSP 24 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);

c) ganhos e perdas de investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo por meio do patrimônio líquido, de acordo com o item 106 da NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

d) ganhos e perdas em ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do patrimônio líquido, de acordo com o item 41 da NBC TSP 31 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

e) a parcela efetiva dos ganhos e perdas em instrumentos de hedge em uma proteção de fluxo de caixa e os ganhos e perdas em instrumentos de hedge que protegem investimentos em instrumentos de capital próprio mensurados ao valor justo por meio do patrimônio líquido, de acordo com o parágrafo 106 da NBC TSP 31 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

f) para passivos específicos reconhecidos ao valor justo por meio do resultado, o montante da variação no valor justo que é atribuível a mudanças no risco de crédito do passivo (ver item 108 da NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

h) alterações do valor no tempo do contrato de opções ao separar o valor intrínseco e o valor no tempo de um contrato de opção e designar como instrumento de hedge apenas as variações no valor intrínseco (ver itens 113-155 da NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração); e

i) alterações no valor dos elementos a termo de contratos a termo ao separar o elemento a termo e o elemento à vista de um contrato a termo e designar como instrumento de hedge apenas as variações no elemento à vista, e alterações no valor do spread básico de moeda estrangeira de um instrumento financeiro ao excluí-lo da designação desse instrumento financeiro como instrumento de hedge (ver itens 113-155 da NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração).

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.

Os termos definidos em outras NBC TSP são utilizados nesta Norma com o mesmo significado.

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 (conforme descrito nos parágrafos 15 e 16 da NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: Apresentação); e

(b) um instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar a outra parte uma participação pro rata nos ativos líquidos da entidade somente em caso de extinção da entidade e é classificado como um instrumento patrimonial (conforme descrito nos parágrafos 17 e 18 da NBC TSP 30 - Instrumentos Financeiros: Apresentação).

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. (Eliminado).

Materialidade

13. Avaliar se uma omissão ou distorção é material a ponto de influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão, requer considerar as características dos usuários. Pressupõe-se que os usuários tenham conhecimento razoável do setor público, das atividades econômicas e da contabilidade e que tenham propensão para estudar a informação com razoável diligência.

A avaliação deve levar em conta como os usuários com tais atributos poderiam ser influenciados em suas avaliações e na tomada de suas decisões.

Patrimônio líquido

14. Patrimônio líquido é o termo utilizado nesta Norma para se referir à mensuração residual no balanço patrimonial (ativo menos passivo). O patrimônio líquido pode ser positivo ou negativo. Outros termos podem ser utilizados no lugar de patrimônio líquido, desde que seu significado esteja claro.

Finalidade das demonstrações contábeis

15. As demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial e do desempenho da entidade. A finalidade das demonstrações contábeis é proporcionar informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que seja útil a grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões sobre a alocação de recursos. Especificamente, as demonstrações contábeis no setor público devem proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações:

(a) sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;

(b) sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;

(c) úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;

(d) sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e

(e) agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos.

16. As demonstrações contábeis também podem ter a função preditiva ou prospectiva, proporcionando informações úteis para prever o nível de recursos necessários pelas operações continuadas, os recursos que podem ser gerados pela continuidade das operações e os riscos e as incertezas a elas associadas. As demonstrações contábeis também podem proporcionar informação aos usuários indicando:

(a) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado; e

(b) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com as exigências legais e contratuais, inclusive os limites financeiros estabelecidos por autoridades competentes.

17. Para satisfazer 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, a 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 de recursos que devem ser necessários 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 orçados 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) a divulgação de que os valores orçados não foram excedidos. Se quaisquer valores orçados ou dotações forem excedidos, ou despesas forem incorridas sem dotação ou outra forma de autorização, então os detalhes devem ser divulgados por meio de nota explicativa sobre esse item relevante nas demonstrações contábeis.

25. As entidades são incentivadas a apresentar informações adicionais para auxiliar os usuários na avaliação do desempenho da entidade e na administração dos seus bens, bem como auxiliá-los a tomar e avaliar decisões sobre a alocação de recursos. Essa informação adicional pode incluir detalhes sobre os produtos e os resultados da entidade na forma de (a) indicadores de desempenho, (b) demonstrativos de desempenho dos serviços prestados, (c) revisões de programas e (d) outros relatórios de gestão sobre o cumprimento dos objetivos da entidade durante o período divulgado.

26. As entidades são incentivadas também a divulgar informação sobre a conformidade com leis e outras normas. Quando a informação sobre a conformidade não é incluída nas demonstrações contábeis, pode ser útil utilizar uma nota explicativa referente a quaisquer documentos que incluam tal informação. Provavelmente, o reconhecimento da inconformidade também pode ser relevante para fins de prestação de contas e responsabilização e pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações futuras da entidade. Pode também influenciar as decisões sobre os recursos a serem alocados na entidade no futuro.

Considerações gerais

Apresentação adequada e conformidade com as NBCs TSP

27. As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o resultado e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP. Presume-se que a aplicação das NBCs TSP, com divulgação adicional, quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como apresentações adequadas.

28. A entidade, cujas demonstrações contábeis estejam em conformidade com as NBCs TSP, deve declarar, de forma explícita e sem reservas, essa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com as NBCs TSP, a menos que cumpram todas as suas exigências.

29. Em praticamente todas as circunstâncias, a apresentação adequada é obtida pela conformidade com as NBCs TSP aplicáveis. A apresentação adequada também exige que a entidade:

(a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com a NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, que estabelece uma hierarquia de orientações com autoridade normativa que a administração deve considerar, quando ausente norma específica que se aplique a um determinado item;

(b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione representação fidedigna, informação relevante, representação fidedigna, compreensível, tempestiva, comparável e verificável; e

(c) forneça divulgações adicionais quando o cumprimento das exigências específicas contidas nas NBCs TSP for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a situação patrimonial e o resultado da entidade.

30. Políticas contábeis inadequadas não devem ser convalidadas em razão de sua divulgação, seja por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa.

31. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração concluir que a conformidade com uma exigência em uma NBC TSP pode conduzir a uma apresentação tão distorcida que entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta Norma, a entidade não deve aplicar essa exigência e deve seguir o disposto no item 32, a não ser que esse procedimento seja vedado sob o ponto de vista regulatório.

32. Quando a entidade não aplicar uma exigência de uma norma, de acordo com o item 31, ela deve divulgar:

(a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma adequada a situação patrimonial, o resultado 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 os 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 uma mudança significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão de suas demonstrações contábeis, que outra forma de apresentação ou classificação seria mais apropriada, considerando os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis estabelecidos na NBC TSP 23; 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 essas 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 mínima

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. NBC TSP 23 trata dos ajustes exigidos nas informações comparativas quando uma entidade altera uma política contábil ou corrige um erro.

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, abrangendo itens apresentados nas demonstrações contábeis: (a) do balanço patrimonial, (b) da demonstração de resultado, (c) da demonstração das mutações no patrimônio líquido, e (d) da demonstração dos fluxos de caixa, bem como 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 a outras informações apresentadas em um relatório anual ou em outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir as informações elaboradas com base nas NBCs TSP de outras informações que, embora possam ser úteis aos usuários, não estão sujeitas a esses requisitos.

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. Informações sobre as datas previstas de realização de a NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros: Divulgações exige a divulgação das datas de vencimento de ativos financeiros e passivos financeiros. 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 (como tributos 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 mantidos principalmente para fins de negociação (exemplos incluem alguns ativos financeiros que atendem à definição de "mantidos para negociação" na NBC TSP 31) 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", de acordo com a NBC TSP 31, 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;

(ia) o total de ativos classificados como mantidos para negociação e os ativos incluídos em grupos destinados à alienação classificados como mantidos para venda, de acordo com a NBC TSP 36 - Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas;

(j) tributos e transferências a pagar;

(ja) passivos de benefícios sociais;

(k) contas a pagar oriundas de transação com contraprestação;

(l) provisões;

(m) passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l));

(ma) passivos incluídos em grupos destinados à alienação classificados como mantidos para venda, de acordo com a NBC TSP 36 - Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(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, a 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, da natureza e do 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

37 - 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 37;

(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 as 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;

(da) os passivos de benefícios sociais devem ser segregados em planos específicos, quando estes forem materiais;

(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, de acordo com a NBC TSP 23. 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 ou despesa estabelecidas nesta NBC TSP, mas que geralmente são excluídos do resultado. Exemplos incluem: (a) resultados positivos de reavaliação (ver NBC TSP 37); (b) ganhos e perdas específicos decorrentes da conversão das demonstrações contábeis de operação no exterior da entidade que tenha esse tipo de operação (ver NBC TSP 24); e c) ganhos ou perdas na reavaliação de ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do patrimônio líquido (orientações sobre a mensuração de ativos financeiros podem ser encontradas na NBC TSP 31).

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, apresentando separadamente:

(i) receita de juros calculada utilizando o método dos juros efetivos; e

(ii) resultado decorrente da baixa de ativos financeiros mensurados ao custo amortizado;

(b) despesa;

(ba) perdas por redução ao valor recuperável (incluindo reversões de perdas por redução ao valor recuperável ou ganhos por reversão) determinadas de acordo com os itens 73-93 da NBC TSP 31;

(c) parcela do resultado de coligadas, controladas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;

(ca) se um ativo financeiro deixar de ser mensuração ao custo amortizado e passar ser mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e seu valor justo na data da reclassificação (conforme definido na NBC TSP 31);

(cb) se um ativo financeiro deixar de ser mensurado ao valor justo por meio do patrimônio líquido para ser mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda acumulados, anteriormente reconhecido no patrimônio líquido, deve ser reclassificado para o resultado;

(e) resultado do período; e

(f) montante das operações descontinuadas (ver NBC TSP 36 - Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada).

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 dos 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 benefícios sociais X
Despesas com depreciações e amortizações X
Outras despesas X
Total das despesas (X)
Resultado 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 benefícios sociais (X)
Despesas com saúde (X)
Despesas com educação (X)
Outras despesas (X)
Resultado 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 benefícios sociais, 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, as despesas com benefícios a empregados e com benefícios sociais.

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 reconhecidos de acordo com a NBC TSP 23.

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, segundo a NBC TSP 23, 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.

125A. Outras NBCs TSP especificam se e quando valores anteriormente reconhecidos no patrimônio líquido devem ser reclassificados para o resultado. Tais reclassificações são denominadas, nesta Norma, de ajustes de reclassificação. Um ajuste de reclassificação é incluído junto ao componente correspondente do patrimônio líquido no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado. Esses valores podem ter sido reconhecidos no patrimônio líquido como ganhos não realizados no período corrente ou em períodos anteriores. Esses ganhos não realizados devem ser deduzidos do patrimônio líquido no período em que os ganhos realizados forem reclassificados para o resultado, a fim de evitar que sejam incluídos duas vezes na demonstração das mutações no patrimônio líquido.

125B. Ajustes de reclassificação ocorrem, por exemplo, na alienação de uma operação no exterior (ver NBC TSP 24) e na projeção de certos fluxos de caixa protegidos (hedged) que afetam o resultado (ver parágrafo 140 (d) da NBC TSP 31 no que se refere às proteções de fluxo de caixa).

125C. Ajustes de reclassificação não resultam em alterações no resultado de reavaliação reconhecido de acordo com a NBC TSP 08 ou na NBC TST 37, nem em reavaliação de planos de benefícios definidos reconhecidos de acordo com a NBC TSP 15. Esses componentes são reconhecidos no patrimônio líquido e não são reclassificados para o resultado em períodos subsequentes. Alterações no resultado de reavaliação podem ser transferidas para os resultados acumulados em períodos subsequentes, à medida que o ativo é utilizado ou quando é baixado (ver NBC TSP 08 ou NBC TST 37). De acordo com a NBC TSP 31, ajustes de reclassificação não ocorrem se uma proteção de fluxo de caixa ou a contabilização do valor do tempo de uma opção (ou do elemento a termo de um contrato a termo, ou do spread de base de moeda estrangeira de um instrumento financeiro) resultar em valores que são removidos da reserva de proteção de fluxo de caixa ou de um componente separado do patrimônio líquido, respectivamente, e incluídos diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil de um ativo ou passivo. Esses valores são transferidos diretamente para ativos ou passivos.

Demonstração dos fluxos de caixa

126. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis base para avaliar (a) a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e (b) as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A NBC TSP 12 estabelece as exigências para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e divulgações relacionadas.

Notas explicativas

Estrutura

127. As notas explicativas devem:

(a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 132 a 139;

(b) divulgar a informação requerida pelas NBCs TSP que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa; e

(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.

128. As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item do balanço patrimonial, da demonstração do resultado, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e da demonstração dos fluxos de caixa deve ter referência cruzada entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e aquelas correspondentes apresentadas nas notas explicativas.

129. As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:

(a) declaração de conformidade com as NBCs TSP (ver item 28);

(b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 132);

(c) informação de suporte sobre itens apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados; e

(d) outras divulgações, incluindo:

(i) passivos contingentes (ver a NBC TSP 03) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade.

130. Em algumas circunstâncias pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser divulgada juntamente com a informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira informação se relacione com a demonstração do resultado e a última informação se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde for possível, deve ser mantida uma estrutura sistemática (padronizada) das notas explicativas.

131. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como componente separado das demonstrações contábeis.

Divulgação de políticas contábeis

132. A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:

(a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;

(b) o grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de qualquer outra norma; e

(c) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

133. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar a indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

134. Ao decidir se determinada política contábil específica deve, ou não, ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporciona aos usuários melhor compreensão da forma com que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na situação patrimonial. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre opções permitidas nas NBCs TSP. Um exemplo é a divulgação, pela entidade, da base de mensuração de suas propriedades para investimento, se pelo valor justo ou pelo modelo de custo (ver NBC TSP 06 - Propriedade para Investimento). Algumas normas requerem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas que as normas permitem. Por exemplo, a NBC TSP 37 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 de acordo com a NBC TSP 23.

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, além 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;
- 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; e
- se os termos contratuais de um ativo financeiro dão origem, em datas específicas, a fluxos de caixa que são exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor principal em aberto.

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 seriam de outro modo exigida de acordo com o item 140, é requerida por outras NBCs TSP. Por exemplo, a NBC TSP 03 requer a divulgação, em circunstâncias específicas, das principais premissas sobre eventos futuros que afetem classes de provisões. A NBC TSP 33 – Instrumentos Financeiros: Divulgações exige a divulgação de premissas significativas aplicadas na estimativa dos valores justos de ativos e passivos financeiros mensurados ao valor justo. A NBC TSP 37 exige a divulgação das técnicas de mensuração e dos parâmetros utilizados na mensuração dos valores operacionais correntes e dos valores justos de itens de ativos imobilizados reavaliados.

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 entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, publicada no DOU, Seção 1, de 31 de outubro de 2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 12 (R1), DE 11 DE DEZEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 12 (R1) - Demonstração dos Fluxos 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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 12 (R1) - DEMONTRAÇÕES DOS FLUXOS DE CAIXA

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 fim 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 os regulamentos (incluindo orçamentos aprovados, quando 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. (Eliminado).

4. (Eliminado).

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 as 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 aquelas 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.

Patrimônio líquido corresponde à participação residual nos ativos da entidade após deduzir todos os seus passivos.

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, uma 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. (Eliminado).

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, por exemplo:

(a) por meio de tributos (direta e indiretamente);

(b) (eliminado).

(c) outras contribuições e taxas obrigatórias;

(d) transferências; ou

(e) fornecimento de bens ou serviços a outra entidade em um acordo vinculativo.

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 financia em suas atividades correntes por meio da tributação e de 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;

(da) pagamentos em caixa para beneficiários de planos de benefícios sociais;

(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 imobilizado, podem resultar em ganho ou perda incluído no resultado do período. Os fluxos de caixa relacionados a tais transações são provenientes das atividades de investimento. No entanto, os pagamentos em dinheiro para construir ou adquirir ativos mantidos para aluguel a terceiros e, depois, mantidos para venda, conforme descrito no item 68 da NBC TSP 37 - Ativo Imobilizado, são fluxos de caixa das atividades operacionais. As receitas em dinheiro provenientes de aluguéis e venda desses ativos também são 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) (Eliminado).

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) 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 por 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 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. Os fluxos de caixa denominados em moeda estrangeira devem ser apresentados de maneira consistente com a NBC TSP 24 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Essa norma permite o uso de uma taxa de câmbio que se aproxime da taxa real. Por exemplo, pode-se utilizar uma taxa de câmbio média ponderada para um período ao registrar transações em moeda estrangeira ou ao converter os fluxos de caixa de uma entidade controlada no exterior. A NBC TSP 24 não permite o uso da taxa de câmbio na data da demonstração ao converter os fluxos de caixa de uma entidade controlada no exterior.

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 os 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 os 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 as 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. 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 o 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 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, 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.

Mudanças em Passivos Decorrentes de Atividades de Financiamento 55A. A entidade deve fornecer divulgações de informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar as mudanças nos passivos decorrentes de atividades de financiamento, incluindo tanto as alterações decorrentes de fluxos de caixa quanto as mudanças não monetárias.

55B. Na medida necessária para satisfazer o requisito do item 55A, a entidade deve divulgar as seguintes mudanças nos passivos decorrentes de atividades de financiamento:

(a) alterações decorrentes de fluxos de caixa de financiamento;

(b) alterações resultantes da obtenção ou perda de controle de entidades controladas ou outras operações;

(c) efeito das variações nas taxas de câmbio;

(d) alterações nos valores justos; e

(e) outras alterações.

55C. Os passivos decorrentes de atividades de financiamento são aqueles para os quais os fluxos de caixa foram, ou os fluxos de caixa futuros serão, classificados na demonstração dos fluxos de caixa como fluxos de caixa das atividades de financiamento. Além disso, o requisito de divulgação do parágrafo 55A também se aplica às alterações em ativos financeiros (por exemplo, ativos que fazem proteção (hedge) de passivos decorrentes de atividades de financiamento) se os fluxos de caixa desses ativos financeiros foram, ou os fluxos de caixa futuros serão, incluídos nos fluxos de caixa das atividades de financiamento.

55D. Uma forma de cumprir o requisito de divulgação do parágrafo 55A é por meio da apresentação de uma conciliação entre os saldos iniciais e finais no balanço patrimonial dos passivos decorrentes de atividades de financiamento, incluindo as alterações identificadas no parágrafo 55B. Quando a entidade divulgar tal conciliação, deverá fornecer informações suficientes para permitir que os usuários das demonstrações contábeis relacionem os itens incluídos na conciliação com o balanço patrimonial e a demonstração dos fluxos de caixa.

55E. Se uma entidade fornecer a divulgação exigida pelo parágrafo 55A em conjunto com divulgações sobre alterações em outros ativos e passivos, deverá divulgar separadamente as alterações de passivo decorrentes de atividades de financiamento das alterações nesses outros ativos e passivos.

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 dos equivalentes de caixa.

58. O efeito de qualquer mudança na política para determinar os componentes de caixa e equivalentes de caixa, por exemplo, uma mudança na classificação de instrumentos financeiros anteriormente considerados como parte da carteira de investimentos de uma entidade, deve ser reportado de acordo com a NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Outras divulgações

59. A entidade deve divulgar, 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 por 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, 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 entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 12 - Demonstração dos Fluxos de Caixa, publicada no DOU, Seção 1, de 31 de outubro de 2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 13 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 13 (R1) - 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 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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statements, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2025:

NBC TSP 13 (R1) - APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

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 disso, 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 a entidades do setor público que são obrigadas ou optam por tornar seus orçamentos aprovados disponíveis publicamente.

3A. (Eliminado)

4. (Eliminado)

5. Esta Norma não exige que os orçamentos aprovados sejam disponibilizados publicamente, nem exige que as demonstrações contábeis divulguem ou façam comparações sobre informações orçamentárias aprovadas que não sejam disponibilizados publicamente.

5A. Caso a entidade seja obrigada a divulgar o orçamento, deve fazer as comparações sobre informações orçamentárias aprovadas.

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 elaboram seus próprios orçamentos; ou (b) quando o orçamento é elaborado somente para o Setor Governo Geral (*) no caso da consolidação do governo como um todo. Esta Norma se aplica a todas as entidades que publicam seus orçamentos aprovados ou seus componentes e apresentam as demonstrações contábeis.

(*) Setor Governo Geral é um conceito oriundo das normas relacionadas a estatísticas de finanças públicas que representa a agregação de: (a) todas as unidades de governo federal, estadual e municipal; (b) fundos de seguridade social em cada nível de governo; e (c) instituições não comerciais e sem fins lucrativos controladas por unidades de governo.

Definições

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

Regime contábil refere-se ao regime de competência ou de caixa.

Orçamento anual significa o orçamento aprovado para um ano. Não inclui estimativas futuras ou projeções divulgadas para períodos além daquele a que se refere o orçamento.

Dotação orçamentária é a autorização concedida pelo Poder Legislativo ou pela 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 por outra autoridade com prerrogativa semelhante.

Base comparável significa os valores realizados apresentados sob o mesmo regime, na mesma base de classificação, para as mesmas entidades e para o mesmo período no 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 por 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.

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

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 por 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 de outro órgão similar para os fins acordados e identificados é concedida pelo Poder Legislativo ou por 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 em 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, na 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 quais 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 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 atividades, programas ou entidades. Esses detalhes são frequentemente agregados em classes amplas, de acordo com a estrutura do orçamento, as classificações orçamentárias ou as rubricas orçamentárias para a apresentação e aprovação pelo Legislativo ou por outra autoridade com prerrogativa semelhante. A divulgação dos valores orçados e realizados consistente com essas classes e rubricas orçamentárias deve garantir que as comparações sejam feitas ao nível de supervisão identificado nos documentos orçamentários.

26. A NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro exige que as demonstrações contábeis forneçam informações que atendam às características qualitativas, incluindo informações que sejam relevantes para as necessidades de prestação de contas e para a tomada de decisão dos usuários, representem fielmente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade, atendam às outras características qualitativas e levem em conta as restrições sobre as informações incluídas nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPGs).

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, que 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 por 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 apresentadas 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 de 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) 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 em fluxos de caixa, ou fluxos de caixa adicionados a determinados compromissos, enquanto 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, auxiliará 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, as 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 as 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. Por exemplo, os benefícios sociais, conforme definido na NBC TSP 29 - Benefícios Sociais, limitam-se a transferências financeiras. A classificação de benefícios sociais da Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) é mais ampla e inclui alguns serviços individuais prestados por governos.

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, à entidade ou 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 entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 13, publicada no DOU, Seção 1, de 31/10/2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 14 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 14 (R1) - Custos de Empréstimos.

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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 5 - Borrowing Costs, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2025:

NBC TSP 14 (R1) - CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS

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. (Eliminado)

3. (Eliminado)

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 uso ou venda pretendidos.

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

Custos de empréstimos

6. Os custos de empréstimos podem incluir:

(a) Despesa com juros calculada usando o "método de juros efetivos", conforme descrito na NBC TSP 31, Instrumentos Financeiros;

(b) (Eliminado)

(c) (Eliminado)

(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 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 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. (Eliminado)

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 produzidos repetidamente durante curto período não são ativos qualificáveis. Os ativos prontos para o seu devido uso 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 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: (a) for provável que deles resultem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade; e (b) 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, ter 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 exigir 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 levar a entidade a obter recursos emprestados e incorrer em custos relacionados aos empréstimos antes que uma parte ou a totalidade dos recursos seja utilizada 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. No entanto, a entidade deverá excluir deste cálculo os custos de empréstimo feitos especificamente com a finalidade de obter um ativo qualificável até que substancialmente todas as atividades necessárias para preparar esse ativo para seu uso pretendido ou venda estejam concluídas. 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 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 no cálculo da média ponderada dos custos de empréstimos; em outras circunstâncias, é apropriado para cada controlada utilizar a média ponderada dos custos de empréstimos aplicável aos seus próprios empréstimos.

Excesso do valor contábil do ativo qualificável sobre o montante recuperável

30. Quando o valor contábil ou o custo final esperado do ativo qualificável exceder seu valor recuperável ou valor realizável líquido de realização, o valor contábil deve ser baixado ou ter seu valor reduzido de acordo com as exigências da NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e da NBC TSP 10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. Em certas circunstâncias, o montante da baixa ou redução pode ser revertido de acordo com essas outras normas.

Início da capitalização

31. A entidade deve iniciar a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo do ativo qualificável quando:

(a) incorrer em gastos com o ativo;

(b) incorrer em custos de empréstimos; e

(c) iniciar as atividades que são necessárias para colocar o ativo em uso ou venda pretendidos.

32. Gastos com o ativo qualificável incluem somente aqueles que resultam em pagamento em caixa, transferências de outros ativos ou assunção de passivos onerosos. O saldo médio do ativo durante o período, incluindo os custos de empréstimos anteriormente capitalizados, é normalmente uma razoável aproximação dos gastos aos quais a taxa de capitalização deve ser aplicada naquele período.

33. As atividades necessárias para colocar o ativo em uso ou venda pretendidos abrangem mais do que a construção física do ativo. Elas incluem trabalho técnico e administrativo anterior ao início da construção física, tais como atividades associadas à obtenção de licenças. Entretanto, tais atividades excluem a de manter o ativo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que alterem as condições do ativo estiverem sendo efetuados. Por exemplo, custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno está em preparação são capitalizados durante o período em que tais atividades relacionadas ao desenvolvimento estiverem sendo executadas. Entretanto, custos de empréstimos incorridos, quando o terreno adquirido para fins de construção for mantido sem 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, tal 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).

Disposições Transitórias

41. (Eliminado)

41A. Considerações à alteração da NBC TSP 14 (R1) ao item 25. A entidade deve aplicar esta alteração aos custos de empréstimos incorridos a partir do período a que se referem as demonstrações contábeis quando a entidade aplicar essas alterações pela primeira vez, bem como para períodos posteriores.

42 a 43. (Não convergidos)

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 14, publicada no DOU, Seção 1, de 31/10/2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 15 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 15 (R1) - Benefícios a Empregados.

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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 15 (R1) - BENEFÍCIOS A EMPREGADOS

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 públicas, civis ou militares, os membros de qualquer dos poderes, os detentores de mandato eletivo e os demais agentes políticos que recebam qualquer espécie remuneratória). Para tanto, esta Norma requer que a entidade reconheça:

(a) o passivo, quando o empregado prestou o serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro; e

(b) a despesa, quando a entidade se utiliza do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado em troca de benefícios a esse empregado.

Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada pela entidade empregadora na contabilização de todos os benefícios a empregados, exceto para os pagamentos baseados em ações.

3. Esta Norma não trata das demonstrações contábeis elaboradas pelos planos de benefícios a empregados ou pelos fundos de pensão e assemelhados e esta Norma não trata dos benefícios fornecidos pelos programas de seguridade social que não sejam remuneração em troca de serviços prestados por empregados, atuais e anteriores, de entidades do setor público.

4. Os benefícios a empregados aos quais esta Norma se aplica incluem aqueles proporcionados:

(a) por planos ou outros acordos formais entre a entidade e os empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;

(b) por disposições legais, ou por meio de acordos setoriais, pelos quais se exige que as entidades contribuam para planos nacionais, subnacionais, setoriais ou outros planos multiempregadores, ou quando se exige que as entidades contribuam para os programas de seguridade social; ou

(c) por práticas informais que deem origem a uma obrigação não formalizada. Práticas informais dão origem a uma obrigação não formalizada quando a entidade não tiver alternativa a não ser pagar os benefícios a empregados. Um exemplo de obrigação não formalizada ocorre quando uma alteração nas práticas informais da entidade cause dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

5. Os benefícios a empregados incluem:

(a) benefícios de curto prazo, como, por exemplo, os seguintes, desde que se espere que sejam integralmente liquidados em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem os respectivos serviços:

(i) vencimentos, remunerações, subsídios e contribuições para a seguridade social;

(ii) licença anual remunerada e licença médica remunerada;

(iii) participação nos lucros e bônus; e

(iv) benefícios não monetários (tais como assistência médica, moradia, carros e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para empregados atuais;

(b) benefícios pós-emprego, como, por exemplo, os seguintes:

(i) benefícios de aposentadoria (por exemplo, pensões e pagamentos integrais por ocasião da aposentadoria); e

(ii) outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida e assistência médica pós-emprego;

(c) outros benefícios de longo prazo a empregados, tais como:

(i) ausências remuneradas de longo prazo, tais como licenças por tempo de serviço ou sabáticas;

(ii) licença-prêmio ou outros benefícios por tempo de serviço; e

(iii) benefícios por invalidez de longo prazo;

(d) benefícios rescisórios.

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, conforme definido na NBC TSP 22 - Divulgação sobre Partes Relacionadas.

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 (conforme definido na NBC TSP 22), 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.

Os termos definidos em outras NBC TSP são usados nesta Norma com o mesmo significado.

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 37 - 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. Por exemplo, uma obrigação de licença provavelmente será material somente se houver um entendimento formal ou informal de que a licença remunerada não utilizada possa ser convertida em remuneração.

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 devem 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 exigi-las. Por exemplo, a NBC TSP 22 exige a divulgação da remuneração agregada do pessoal-chave da administração e a NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação de informações sobre 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 à 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; ou

(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 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. A participação nesse tipo de plano é uma transação com partes relacionadas para cada entidade do grupo, individualmente. 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 esse tipo de 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 forem devidos; 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 37).

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 pela NBC TSP 22, 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); e

(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 e item 124A); e

(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); e

(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 criarão obrigação adicional. Assim sendo:

(a) para efeitos do disposto no item 72(b), os aumentos salariais não conduzem a outros benefícios, mesmo que o valor dos benefícios dependa do último salário; e

(b) o valor do benefício atribuído a cada período é uma proporção constante do salário a que o benefício está atrelado.

Premissas atuariais

77. As premissas atuariais não devem ser enviesadas e mutuamente compatíveis.

78. As premissas atuariais são as melhores estimativas da entidade sobre as variáveis que determinarão o custo final de prover benefícios pós-emprego. As premissas atuariais compreendem:

(a) premissas demográficas acerca das características futuras dos empregados atuais e antigos (e seus dependentes) que sejam elegíveis aos benefícios. Premissas demográficas tratam de tópicos, tais como:

(i) mortalidade (ver itens 83 e 84);

(ii) taxas de rotatividade, invalidez e aposentadoria antecipada dos empregados;

(iii) proporção de participantes do plano com dependentes que serão elegíveis aos benefícios;

(iv) proporção de participantes do plano que escolherá cada opção de forma de pagamento disponível conforme os termos do plano; e

(v) taxas de sinistralidade dos planos médicos; e

(b) premissas financeiras que abordam tópicos como:

(i) taxa de desconto (ver itens 85 a 88);

(ii) níveis de benefícios, excluindo qualquer custo dos benefícios que deva correr por conta de empregados, e salário futuro (ver itens 89 a 97);

(iii) no caso de benefícios médicos, custos médicos futuros, incluindo custos de administração de sinistros (ou seja, custos que serão incorridos no processamento e solução de sinistros, incluindo honorários legais e taxas de reguladores) (ver itens 98 a 100); e

(iv) impostos devidos pelo plano sobre contribuições relativas a serviços anteriores à data a que se referem as demonstrações contábeis, ou sobre benefícios decorrentes desses serviços.

79. As premissas atuariais não são enviesadas se elas não forem imprudentes nem excessivamente conservadoras.

80. As premissas atuariais são mutuamente compatíveis se refletirem as relações econômicas entre fatores, tais como inflação, taxas de crescimento salarial e taxa de desconto. Por exemplo, todas as premissas que dependem de determinado nível de inflação (tais como premissas sobre taxas de juros, aumentos de salários e de benefícios) para qualquer período futuro devem pressupor o mesmo nível de inflação.

81. A entidade deve determinar a taxa de desconto e outras premissas financeiras em termos nominais (taxa de inflação inclusa), exceto se as estimativas em termos reais (líquidas da taxa de inflação) forem mais confiáveis, por exemplo, em economia hiperinflacionária ou quando o benefício for indexado e existir mercado estruturado de títulos de dívida indexados na mesma moeda e prazo.

82. As premissas financeiras devem basear-se em expectativas de mercado na data a que se referem as demonstrações contábeis, relativamente ao período ao longo do qual devem ser liquidadas as obrigações.

Premissas atuariais: mortalidade

83. A entidade deve determinar suas premissas de mortalidade, tendo por referência a sua melhor estimativa de mortalidade dos participantes do plano durante e após o emprego.

84. A fim de estimar o custo final do benefício, a entidade deve considerar as mudanças esperadas na taxa de mortalidade, por exemplo, ajustando as tábuas-padrão de mortalidade com estimativas de melhorias na mortalidade.

Premissas atuariais: taxa de desconto

85. A taxa utilizada para descontar a valor presente as obrigações de benefícios pós-emprego (tanto as custeadas como as não custeadas) deve refletir o valor do dinheiro no tempo. A moeda e o prazo do instrumento financeiro devem ser consistentes com a moeda e o prazo estimado das obrigações de benefício pós-emprego.

86. A premissa atuarial que tem efeito significativo é a taxa de desconto. A taxa de desconto deve refletir o valor do dinheiro no tempo, mas não o risco atuarial ou de investimento. Além disso, a taxa de desconto não deve refletir o risco de crédito específico da entidade suportado pelos seus credores, nem refletir o risco de a experiência futura poder diferir das premissas atuariais.

87. A taxa de desconto deve refletir os prazos estimados dos pagamentos de benefícios. Na prática, a entidade frequentemente consegue isso, aplicando uma única taxa de desconto média ponderada que reflita os prazos estimados e o valor dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

88. A entidade decide se a taxa de desconto que reflete o valor do dinheiro no tempo é a melhor aproximação, na data a que se referem as demonstrações contábeis, tendo por referência os rendimentos de mercado de títulos da dívida pública, de títulos da dívida privada com elevados ratings ou de outro instrumento financeiro. Geralmente, os rendimentos de mercado dos títulos da dívida pública fornecem a melhor aproximação do valor do dinheiro no tempo. Entretanto, pode haver situações em que esse não é o caso, por exemplo, quando não há mercado ativo de títulos da dívida pública ou em que os rendimentos do mercado de tais títulos não refletem o valor do dinheiro no tempo. Nesses casos, a entidade que relata deve determinar a taxa por outro método, por exemplo, por referência às rentabilidades de mercado de títulos da dívida privada com elevados ratings. Também pode haver circunstâncias em que não exista mercado ativo de títulos da dívida pública ou de títulos da dívida privada com elevados ratings com maturidade suficiente para corresponder ao prazo estimado de todos os pagamentos de benefícios. Nessas circunstâncias, a entidade deve utilizar as taxas correntes de mercado, com a maturidade apropriada para descontar pagamentos de maturidades mais curtas, e deve estimar a taxa de desconto para vencimentos mais longos, extrapolando as taxas correntes de mercado ao longo da curva de rendimento. É improvável que o valor presente total de obrigação de benefício definido seja particularmente sensível à taxa de desconto aplicada à parcela dos benefícios devidos após o vencimento final do instrumento financeiro disponível, como títulos da dívida pública e títulos da dívida privada.

Premissas atuariais: salários, benefícios e custos médicos

89. A entidade deve mensurar suas obrigações de benefício definido em base que reflita:

(a) os benefícios estabelecidos nos termos do plano (ou resultantes de qualquer obrigação não formalizada que vá além desses termos), na data a que se referem as demonstrações contábeis;

(b) quaisquer aumentos salariais estimados futuros que afetem os benefícios devidos;

(c) o efeito de qualquer limite sobre a parcela do empregador no custo dos benefícios futuros;

(d) as contribuições de empregados ou de terceiros que reduzam o custo final desses benefícios para a entidade; e

(e) as mudanças futuras estimadas no nível de benefícios do regime geral de previdência social que afetem os benefícios devidos, segundo o plano de benefício definido, se e somente se:

(i) essas mudanças tiverem sido decretadas antes da data a que se referem as demonstrações contábeis; ou

(ii) dados históricos ou outras evidências confiáveis indicarem que esses benefícios do regime geral de previdência social mudarão de alguma forma previsível, por exemplo, de acordo com mudanças futuras nos níveis gerais de preço ou nos níveis gerais de salário.

90. As premissas atuariais devem refletir alterações em benefícios futuros que estejam estabelecidos nos termos formais de plano (ou obrigação não formalizada que vá além desses termos) na data a que se referem as demonstrações contábeis. Esse é o caso quando, por exemplo:

(a) a entidade tem histórico de benefícios crescentes, por exemplo, para mitigar os efeitos da inflação e não exista indício de que essa prática se alterará no futuro;

(b) a entidade está obrigada, seja pelos termos formais de plano (ou obrigação não formalizada que vá além desses termos) ou pela legislação, a utilizar quaisquer excedentes desse plano para benefício dos participantes do plano (ver item 110(c)); ou

(c) os benefícios variam em resposta à meta de desempenho ou a outros critérios. Por exemplo, os termos do plano podem dispor que haverá redução do valor dos benefícios ou exigirá contribuições adicionais dos empregados, se os ativos do plano forem insuficientes. A mensuração da obrigação deve refletir a melhor estimativa do efeito da meta de desempenho ou outros critérios.

91. As premissas atuariais não devem refletir alterações nos benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de obrigação não formalizada), na data a que se referem as demonstrações contábeis. Tais alterações resultarão em:

(a) custo do serviço passado, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço prestado antes da alteração; e

(b) custo do serviço corrente relativo a períodos posteriores à alteração, na medida em que eles modifiquem os benefícios relativos a serviços posteriores à alteração.

92. As estimativas de futuros aumentos salariais devem levar em consideração a inflação, a experiência, as promoções e outros fatores relevantes, tais como oferta e demanda no mercado de trabalho.

93. Alguns planos de benefício definido limitam as contribuições que a entidade está obrigada a pagar. O custo final dos benefícios deve considerar o efeito do limite sobre as contribuições. O efeito do limite sobre contribuições deve ser determinado pelo que for mais curto entre:

(a) a vida estimada da entidade; e

(b) a vida estimada do plano.

94. Alguns planos de benefício definido exigem que os empregados ou terceiros contribuam para o custo do plano. As contribuições dos empregados reduzem o custo dos benefícios para a entidade. A entidade deve considerar se as contribuições de terceiros reduzem o custo dos benefícios para a entidade ou constituem direito a reembolso, conforme descrito no item 118. Contribuições de empregados ou de terceiros são estabelecidas nos termos formais do plano (ou resultam de obrigação não formalizada que vá além desses

termos) ou são discricionárias. Contribuições discricionárias de empregados ou de terceiros reduzem o custo do serviço por ocasião do pagamento dessas contribuições ao plano.

95. Contribuições de empregados ou de terceiros estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem atreladas ao serviço) ou afetam as remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (se não estiverem atreladas ao serviço). Um exemplo de contribuições que não estão atreladas ao serviço ocorre quando as contribuições forem exigidas para reduzir o déficit decorrente de perdas sobre os ativos do plano ou de perdas atuariais. Se as contribuições de empregados ou de terceiros são atreladas ao serviço, essas reduzem o custo do serviço da seguinte forma:

(a) se o valor das contribuições depende do número de anos de serviço, a entidade deve atribuir as contribuições para períodos de serviço, utilizando o mesmo método de atribuição exigido pelo item 72 para o benefício bruto (isto é, utilizando a fórmula de contribuição do plano ou a forma linear); ou

(b) se o valor das contribuições independe do número de anos de serviço, a entidade está autorizada a reconhecer tais contribuições como redução do custo do serviço no período em que o serviço relacionado seja prestado. Exemplos de contribuições que são independentes do número de anos de serviço incluem aqueles que são uma percentagem fixa do salário do empregado, um valor fixo durante todo o período de serviço ou dependem da idade do empregado.

96. Para contribuições dos empregados ou de terceiros que são atribuídas aos períodos de serviço, de acordo com o item 95(a), as mudanças nas contribuições resultam em:

(a) custo do serviço corrente e passado (se essas mudanças não forem estabelecidas nos termos formais do plano e não resultarem de obrigação não formalizada); ou

(b) ganhos e perdas atuariais (se essas mudanças forem estabelecidas nos termos formais do plano ou resultarem de obrigação não formalizada).

97. Alguns benefícios pós-emprego estão atrelados a variáveis, como o nível de benefícios do regime geral de previdência social ou assistência médica governamental.

A mensuração de tais benefícios deve refletir a melhor estimativa dessas variáveis, baseadas no dado histórico e em outra evidência confiável.

98. As premissas acerca de custos médicos devem levar em consideração as estimativas de alterações futuras no custo dos serviços médicos que resultem não só da inflação como de alterações específicas nos custos médicos.

99. A mensuração de benefícios de assistência médica pós-emprego requer a utilização de premissas acerca do nível e da frequência de sinistros futuros e do custo para a cobertura desses sinistros. A entidade deve estimar os custos médicos futuros com base em dados históricos sobre a experiência da própria entidade, adicionado sempre que necessário por dados históricos de outras entidades, de companhias de seguro, de fornecedores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros devem considerar o efeito dos avanços tecnológicos, a mudança no uso de assistência médica ou de modelos de prestação dessa assistência e as alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.

100. O nível e a frequência dos sinistros são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e ao sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros fatores, tais como localização geográfica. Portanto, os dados históricos devem ser ajustados na medida em que o conjunto demográfico da população diferir daquele utilizado como base de dados. Esses dados devem ser também ajustados sempre que haja evidência confiável de que as tendências históricas se modificarão.

Custo do serviço passado e ganhos e perdas na liquidação

101. Antes de determinar o custo do serviço passado ou o ganho ou a perda na liquidação, a entidade deve remensurar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido usando o valor justo dos ativos do plano e as premissas atuariais correntes (incluindo taxas de juros de mercado e outros preços de mercado correntes) que reflitam:

(a) os benefícios oferecidos sob o plano e os ativos do plano antes da alteração, redução ou liquidação do plano; e

(b) os benefícios oferecidos sob o plano e os ativos do plano após a alteração, redução 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 líquida 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.

103A. Ao ocorrer uma alteração do plano, redução ou liquidação, a entidade deve reconhecer e mensurar qualquer custo de serviço passado, ou um ganho ou perda na liquidação, em conformidade com os

itens 101 a 103 e os itens 104 a 114. Ao fazer isso, a entidade não deve considerar o efeito do limite do ativo. Deve, então, determinar o efeito do limite do ativo após a alteração do plano, redução ou liquidação, e deve reconhecer qualquer mudança nesse efeito em conformidade com o item 59(d).

Custo do serviço passado

104. Custo do serviço passado é a mudança no valor presente da obrigação de benefício definido resultante de alteração ou redução 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 a redução 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. A redução do plano ocorre quando a entidade reduz significativamente o número de empregados cobertos pelo plano. A redução 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 mantiver 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 resultado do período.

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 resultado 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 e item 124A) 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 37). 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.

Custo do serviço corrente

124A. A entidade deve determinar o custo de serviço corrente utilizando premissas atuariais determinadas no início do período de relatório anual. No entanto, se uma entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido em conformidade com o item 101, ela deve determinar o custo de serviço corrente para o restante do período de relatório anual após a alteração do plano, redução ou liquidação utilizando as premissas atuariais utilizadas para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido em conformidade com o item 101(b).

Juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido

125. A entidade deve determinar os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido multiplicando o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido pela taxa de desconto especificada no item 85.

125A. Para determinar os juros líquidos em conformidade com o item 125, a entidade deve utilizar o passivo (ativo) líquido de benefício definido e a taxa de desconto determinados no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido em conformidade com o item 101, a entidade deve determinar os juros líquidos para o restante do período de relatório anual após a alteração do plano, redução ou liquidação utilizando:

(a) o passivo (ativo) líquido de benefício definido determinado em conformidade com o item 101(b); e

(b) a taxa de desconto utilizada para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido em conformidade com o item 101(b).

Ao aplicar o item 125A, a entidade deve também levar em consideração quaisquer mudanças no passivo (ativo) líquido de benefício definido durante o período resultantes de contribuições ou pagamentos de 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 125A. A entidade deve determinar o valor justo dos ativos do plano no início do período a que se referem as demonstrações contábeis. No entanto, se uma entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido em conformidade com o item 101, a entidade deve determinar a receita de juros para o restante do período a que se referem as demonstrações contábeis após a alteração do plano, redução ou liquidação utilizando os ativos do plano utilizados para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido em conformidade com o item 101(b). Ao aplicar o item 127, a entidade deve também levar em consideração quaisquer mudanças nos ativos do plano mantidos durante o período resultantes de contribuições ou pagamentos de benefícios. A diferença entre a receita de juros sobre os ativos do plano e o retorno sobre os ativos do plano é incluída na remensuração do passivo (ativo) líquido de benefício definido.

128. Os juros sobre o efeito do teto do ativo são parte da mudança total no efeito do teto do ativo, e são determinados multiplicando o efeito do teto do ativo pela taxa de desconto especificada no item 125A. A entidade deve determinar o efeito do teto do ativo no início do período a que se referem as demonstrações contábeis. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido em conformidade com o item 101, a entidade deve determinar os juros sobre o efeito do teto do ativo para o restante do período de relatório anual após a alteração do plano, redução ou liquidação levando em consideração qualquer mudança no efeito do teto do ativo determinada em conformidade com o item 103A. A diferença entre os juros sobre o efeito do teto do ativo e a mudança total no efeito do teto do ativo é incluída na remensuração do passivo (ativo) líquido 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. Os critérios de compensação são similares aos estabelecidos pela NBC TSP 32 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

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 (conforme definido na NBC TSP 38) 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 a 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 pela NBC TSP 22, a entidade deve divulgar informações sobre:

(a) transações com partes relacionadas com planos de benefícios pósemprego; 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 e item 124A);

(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 22 exige divulgação sobre benefícios a empregados destinados ao pessoal-chave da Administração e a NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação das despesas com benefícios a empregados.

Benefícios rescisórios

162. Esta Norma trata de benefícios rescisórios separadamente de outros benefícios a empregados, porque o evento gerador da obrigação é a rescisão do contrato de trabalho, e não a prestação do serviço pelo empregado. Benefícios rescisórios resultam da decisão da entidade de rescindir o contrato de trabalho ou da decisão do empregado de aceitar a oferta de benefícios por parte da entidade em troca da rescisão do contrato de trabalho.

163. Benefícios rescisórios não incluem benefícios a empregados decorrentes da rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado sem uma oferta da entidade ou como resultado de aposentadoria compulsória, uma vez que esses benefícios são benefícios pós-emprego. Algumas entidades fornecem um nível menor de benefício para rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado (na essência, benefício pós-emprego) do que para a rescisão do contrato de trabalho a pedido da entidade. A diferença entre o benefício fornecido pela rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado e o benefício maior fornecido por rescisão a pedido da entidade constitui benefício rescisório.

164. A forma do benefício a empregado não determina se ele é fornecido em troca de serviço ou em troca da rescisão do contrato de trabalho do empregado. Benefícios rescisórios são tipicamente pagamentos em parcela única, mas, algumas vezes, incluem também:

(a) melhoria de benefícios pós-emprego, seja indiretamente, por meio de plano de benefícios a empregados, ou diretamente.

(b) salário até o final do período de aviso específico, se o empregado não mais prestar serviços que proporcionem benefícios econômicos à entidade.

165. Indicadores de que o benefício a empregados é fornecido em troca de serviços incluem os seguintes:

(a) o benefício depende da prestação de serviços futuros (incluindo benefícios que aumentam se serviços adicionais forem prestados).

(b) o benefício é fornecido de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados.

166. Alguns benefícios rescisórios são fornecidos de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados existente. Por exemplo, eles podem ser especificados por lei, pelo contrato de trabalho ou por acordo sindical, ou podem ser implícitos como resultado da prática passada da entidade de fornecer benefícios similares. Outro exemplo, se a entidade disponibiliza uma oferta de benefícios, por mais do que um curto período, ou se exista mais do que um curto período entre a oferta e a data esperada de efetiva rescisão, a entidade considera se estabeleceu novo plano de benefícios a empregados e, assim, se os benefícios oferecidos em razão desse plano são benefícios rescisórios ou benefícios pós-emprego. Benefícios fornecidos de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados são rescisórios, se resultarem da decisão da entidade de rescindir o contrato de trabalho do empregado e não dependerem da prestação de serviços futuros.

167. Alguns benefícios a empregados são fornecidos independentemente do motivo do desligamento do empregado. O pagamento desses benefícios é certo (sujeito a quaisquer requisitos de aquisição de direito ou de serviço mínimo), mas o momento desse pagamento é incerto. Embora esses benefícios sejam descritos, em alguns países, como indenizações rescisórias ou gratificações por desligamento, eles são benefícios pós-emprego, e não benefícios rescisórios, e a entidade deve contabilizá-los como benefícios pós-emprego.

Reconhecimento

168. A entidade deve reconhecer o passivo e a despesa com benefícios rescisórios no momento que ocorrer primeiro entre as seguintes datas:

(a) quando a entidade não mais puder cancelar a oferta desses benefícios; e

(b) quando a entidade reconhecer os custos de reestruturação que estiver no alcance da NBC TSP 03 e envolver o pagamento de benefícios rescisórios.

169. Para benefícios rescisórios devidos em razão da decisão do empregado de aceitar a oferta de benefícios em troca da rescisão do contrato de trabalho, o momento em que a entidade não pode mais cancelar a oferta desses benefícios é a data que ocorrer primeiro entre as seguintes opções:

(a) quando o empregado aceitar a oferta; e

(b) quando a restrição (por exemplo, exigência legal, regulatória ou contratual ou outra restrição) sobre a capacidade da entidade de cancelar a oferta passar a ter efeito. Isso se daria no momento em que a oferta fosse efetuada, se a restrição existisse no momento da oferta.

170. Para benefícios rescisórios devidos como resultado da decisão da entidade em rescindir o contrato de trabalho do empregado, a entidade não pode mais cancelar a oferta quando tiver comunicado aos empregados afetados o plano de rescisão que atenda a todos os critérios seguintes:

(a) as ações requeridas para a conclusão do plano indicam ser improvável que serão efetuadas mudanças significativas no plano.

(b) o plano identifica o número de empregados cujo contrato de trabalho deve ser rescindido, suas classificações de cargo ou funções e suas localizações (mas o plano não necessita identificar cada empregado individualmente) e a data de conclusão esperada.

(c) o plano estabelece os benefícios rescisórios que os empregados receberão em detalhes suficientes, de forma que os empregados possam determinar o tipo e o valor dos benefícios que receberão quando seu contrato de trabalho for rescindido.

171. Quando a entidade reconhecer benefícios rescisórios, ela pode ter também a necessidade de contabilizar a alteração ou a redução 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 22 exige a divulgação de benefícios a empregados destinados ao pessoal-chave da administração. A NBC TSP 11 exige a divulgação das despesas de benefícios a

empregados. 175 a 178. (Não convergidos).

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 15, publicada no DOU, Seção 1, de 31/10/2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 16 (R1), DE 13 DE NOVMEBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 16 (R1) – Demonstrações Contábeis Separadas.

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 11 de junho de 2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a International Federation of Accountants (Ifac), que autoriza 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 34 - Separete Financial Statements, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (Ipsasb/Ifac):

NBC TSP 16 (R1) - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SEPARADAS

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 e 5. (Eliminados)

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, de acordo com a NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros 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 de todos os períodos comparativos apresentados, a mensurar seu investimento em todas as suas entidades controladas pelo valor justo 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) de acordo com a NBC TSP 31; ou

(c) utilizando o método da equivalência patrimonial, conforme descrito na NBC TSP 18.

A entidade deve aplicar a mesma prática contábil para cada categoria de investimentos. Os investimentos contabilizados ao custo ou usando o método de equivalência patrimonial devem ser contabilizados de acordo com a NBC TSP 36, Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, quando forem classificados como mantidos para venda ou para distribuição (ou incluídos em um grupo de alienação que seja classificado como mantido para venda ou para distribuição). A mensuração dos investimentos contabilizados de acordo com a NBC TSP 31 não é alterada em tais circunstâncias.

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, de acordo com a NBC TSP 31, 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, de acordo com a NBC TSP 32 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração Contabilidade de Hedge - Aplicação Residual (ou NBC TSP 31 quando a entidade aplica essa norma), ela deve contabilizá-lo da mesma forma em suas demonstrações contábeis separadas. Se a entidade controladora não for uma entidade de investimento, mas controlar uma entidade de investimento, ela deverá mensurar a entidade de investimento controlada seguindo o item 12 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, de acordo com a NBC TSP 31. 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 a 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 a 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;

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 o 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); e

(iii) a proporção da participação nessas entidades e a descrição de como essa participação foi determinada; e

(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 a aplicar os requisitos do item 58 da NBC TSP 17, deverá divulgar a sua escolha da política contábil para mensurar o seu investimento na entidade de investimento em suas demonstrações contábeis separadas e apresentar as divulgações relativas às 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 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); e

(iii) a proporção da participação nessas entidades e a descrição de como essa participação foi determinada; e

(c) a descrição do método utilizado para contabilizar os investimentos listados de acordo com a alínea (b).

Mensuração pelo Valor Corrente

23A. A entidade deve divulgar informações que ajudem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliarem os seguintes aspectos:

(a) para investimentos mensurados ao valor justo de forma recorrente ou não recorrente no Balanço Patrimonial, após o reconhecimento inicial, as técnicas de mensuração e os dados utilizados para elaborar essas mensurações; e

(b) para mensurações recorrentes ao valor justo que utilizam dados significativos não observáveis (Nível 3), o efeito dessas mensurações no resultado ou no patrimônio líquido durante o período.

23B. Para atender aos objetivos estabelecidos no item 23A, a entidade deve considerar todos os seguintes aspectos:

(a) o nível de detalhamento necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) a ênfase a ser dada a cada um dos diferentes requisitos;

(c) o grau de agregação ou desagregação a ser adotado; e

(d) se os usuários das demonstrações contábeis precisam de informações adicionais para avaliar os dados quantitativos divulgados.

Se as divulgações fornecidas de acordo com esta NBC TSP e outras NBCs TSP forem insuficientes para atender aos objetivos do item 23A, a entidade deverá divulgar informações adicionais necessárias para cumprir esses objetivos.

23C. Para atender aos objetivos do item 23A, a entidade deverá divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de investimentos (ver item 23D para informações sobre a determinação das classes apropriadas de investimentos) mensurados ao valor justo (incluindo mensurações baseadas no valor justo dentro do escopo da NBC TSP 38, Mensuração) no Balanço Patrimonial após o reconhecimento inicial:

(a) para mensurações ao valor justo recorrentes e não recorrentes, a mensuração pelo valor justo no final do período a que se referem as demonstrações contábeis e, no caso de mensurações ao valor justo não recorrentes, os motivos para a mensuração. As mensurações ao valor justo recorrentes de investimentos são aquelas que esta Norma exige ou permite no Balanço Patrimonial no final de cada período a que se referem as demonstrações contábeis. As mensurações ao valor justo não recorrentes de investimentos são aquelas que esta Norma exige ou permite no Balanço Patrimonial em circunstâncias específicas;

(b) para mensurações ao valor justo recorrentes e não recorrentes, o nível da hierarquia do valor justo no qual as mensurações pelo valor justo são categorizadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);

(c) para investimentos mantidos no final do período a que se referem as demonstrações contábeis que são mensurados ao valor justo de forma recorrente, os montantes de quaisquer transferências entre o Nível 1 e o Nível 2 da hierarquia do valor justo, os motivos dessas transferências e a política da entidade para determinar quando as transferências entre níveis são consideradas ocorridas (ver item 23E). As transferências para cada nível devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências para fora de cada nível;

(d) para mensurações ao valor justo recorrentes e não recorrentes estimadas com o uso de dados não observáveis, a descrição da(s) técnica(s) de mensuração e dos dados utilizados na mensuração pelo valor justo. Se houve uma mudança na técnica de mensuração (por exemplo, mudança de uma abordagem de mercado para uma abordagem de renda ou o uso de uma técnica de mensuração adicional), a entidade deverá divulgar essa mudança e os motivos para realizá-la. Para mensurações ao valor justo categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, a entidade deverá fornecer informações quantitativas sobre os principais dados não observáveis utilizados na mensuração pelo valor justo. A entidade não é obrigada a criar informações quantitativas para atender a esse requisito de divulgação se os dados não observáveis quantitativos não forem desenvolvidos pela entidade ao mensurar o valor justo (por exemplo, quando a entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de precificação de terceiros sem ajustes). No entanto, ao fornecer essa divulgação, a entidade não pode ignorar dados não observáveis quantitativos que sejam significativos para a mensuração pelo valor justo e que estejam razoavelmente disponíveis para a entidade;

(e) para mensurações ao valor justo recorrentes categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, uma reconciliação dos saldos iniciais com os saldos finais, divulgando separadamente as mudanças ocorridas no período atribuíveis aos seguintes itens:

(i) ganhos ou perdas totais do período reconhecidos no resultado, e o(s) item(ns) da demonstração do resultado em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(ii) ganhos ou perdas totais do período reconhecidos no patrimônio líquido, e o(s) item(ns) no patrimônio líquido em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de mudanças divulgados separadamente); e

(iv) para mensurações ao valor justo recorrentes categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, os montantes de quaisquer transferências para dentro ou para fora do Nível 3 da hierarquia do valor justo, os motivos dessas transferências e a política da entidade para determinar quando as transferências entre níveis são consideradas ocorridas (ver item 23E). As transferências para o Nível 3 devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências para fora do Nível 3;

(f) para mensurações ao valor justo recorrentes categorizadas dentro do Nível 3 da hierarquia do valor justo, o montante total dos ganhos ou das perdas do período mencionados no item (e)(i) incluídos no resultado que são atribuíveis à variação dos ganhos ou das perdas não realizados relacionados a esses investimentos mantidos no final do período a que se referem as demonstrações contábeis, e o(s) item(ns) resultado(s) em que esses ganhos ou perdas não realizadas são reconhecidos;

(g) para mensurações ao valor justo recorrentes e não recorrentes categorizadas no Nível 3 da hierarquia do valor justo, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, como a entidade decide suas políticas e procedimentos de avaliação e analisa mudanças nas mensurações ao valor justo de um período para outro); e

(h) para mensurações ao valor justo recorrentes categorizadas no Nível 3 da hierarquia do valor justo:

(i) para todas essas mensurações, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração ao valor justo a mudanças nos dados não observáveis, caso uma alteração nesses dados para um valor diferente possa resultar em uma mensuração ao valor justo significativamente maior ou menor. Se houver inter-relações entre esses dados e outros dados não observáveis utilizados na mensuração ao valor justo, a entidade também deverá

fornecer uma descrição dessas inter-relações e de como elas podem amplificar ou atenuar o efeito das mudanças nos dados não observáveis sobre a mensuração ao valor justo. Para cumprir esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade às mudanças nos dados não observáveis deverá incluir, no mínimo, os dados não observáveis divulgados em conformidade com a alínea (d); e

(ii) para ativos financeiros e passivos financeiros, se a alteração de um ou mais dados não observáveis para refletir suposições alternativas razoavelmente possíveis resultar em uma mudança significativa no valor justo, a entidade deverá declarar esse fato e divulgar o efeito dessas mudanças. A entidade deverá divulgar como o efeito de uma mudança para refletir uma suposição alternativa razoavelmente possível foi calculado. Para esse fim, a significância deverá ser avaliada em relação ao resultado, e ao total de ativos ou passivos, ou, quando as mudanças no valor justo forem reconhecidas no total do patrimônio líquido.

23D. A entidade deverá determinar a desagregação apropriada dos investimentos com base nos seguintes critérios:

(a) natureza, características e riscos dos investimentos; e

(b) nível da hierarquia do valor justo no qual a mensuração ao valor justo está categorizada, ou se o valor justo é observável ou não observável.

A necessidade de uma desagregação maior pode ser mais relevante para mensurações ao valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia do valor justo ou para mensurações ao valor justo estimadas com o uso de dados não observáveis, pois essas mensurações apresentam um maior grau de incerteza e subjetividade. A determinação da desagregação apropriada dos investimentos para os quais devem ser fornecidas divulgações sobre mensurações ao valor justo requer julgamento. Os investimentos frequentemente exigirão uma desagregação maior do que os itens apresentados no Balanço Patrimonial. No entanto, a entidade deverá fornecer informações suficientes para permitir a reconciliação com os itens apresentados no Balanço Patrimonial. Se outra NBC TSP especificar a desagregação para um investimento, a entidade poderá utilizar essa desagregação ao fornecer as divulgações exigidas por esta Norma, desde que atenda aos requisitos deste item.

23E. A entidade deverá divulgar e seguir de forma consistente sua política para determinar quando as transferências entre níveis da hierarquia do valor justo são consideradas ocorridas, conforme estabelecido nos itens 23C(c) e 23C(e)(iv). A política sobre o momento do reconhecimento das transferências deverá ser a mesma tanto para transferências para os níveis quanto para transferências para fora dos níveis. Exemplos de políticas para determinar o momento das transferências incluem:

(a) a data do evento ou da mudança nas circunstâncias que causou a transferência;

(b) o início do período a que se referem as demonstrações contábeis; e

(c) o final do período a que se referem as demonstrações contábeis.

27F. (Não convergido)

23G. Para cada classe de investimentos que não seja mensurada pelo valor justo no Balanço Patrimonial, mas para a qual o valor justo seja divulgado, a entidade deve divulgar as informações exigidas pelo item 23C(b), (d) e (h). No entanto, a entidade não é obrigada a fornecer as divulgações quantitativas sobre dados significativos não observáveis utilizados nas mensurações de valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, ou para mensurações de valor justo estimadas com base em dados não observáveis, conforme exigido pelo item 23C(d). Para esses investimentos, a entidade não precisa fornecer as demais divulgações exigidas por esta Norma.

23H. A entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas por esta Norma em formato tabular, a menos que outro formato seja mais apropriado.

Disposições Transitórias

24. Na data da aplicação inicial, uma entidade de investimento que anteriormente mensurava seu investimento em uma entidade controlada pelo custo deve, em vez disso, mensurar esse investimento pelo valor justo por meio do resultado, como se os requisitos desta Norma tivessem sempre sido eficazes. A entidade de investimento deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial e deve ajustar o resultado acumulado no início do período imediatamente anterior para qualquer diferença entre:

(a) o valor contábil anterior do investimento; e

(b) o valor justo do investimento do investidor na entidade controlada.

25. Na data da aplicação inicial, uma entidade de investimento que anteriormente mensurava seu investimento em uma entidade controlada pelo valor justo diretamente no patrimônio líquido deve continuar a mensurar esse investimento pelo valor justo. O montante acumulado de qualquer ajuste de valor justo anteriormente reconhecido no patrimônio líquido deve ser transferido para o resultado acumulado no início do período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial.

26. Na data da aplicação inicial, uma entidade de investimento não deve fazer ajustes à contabilidade anterior de um interesse em uma entidade controlada que tenha previamente optado por mensurar pelo valor justo por meio do resultado, de acordo com a NBC TSP 31, conforme permitido no item 12.

27. A entidade de investimento deve utilizar os valores justos anteriormente reportados aos investidores ou à administração.

28. Se a mensuração do investimento na entidade controlada de acordo com os itens 24-27 for impraticável (conforme definido na NBC TSP 23, Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro), a entidade de investimento deve aplicar os requisitos desta Norma no início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação dos itens 24-27, o que pode ser o período atual. O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial, a menos que o início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação deste item seja o período atual. Quando a data em que for praticável para a entidade de investimento mensurar o valor justo da entidade controlada for anterior ao início do período imediatamente anterior, o investidor deve ajustar o patrimônio líquido no início do período imediatamente anterior para qualquer diferença entre:

(a) o valor contábil anterior do investimento; e

(b) o valor justo do investimento do investidor na entidade controlada.

Se o período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação deste item for o período atual, o ajuste ao patrimônio líquido deve ser reconhecido no início do período atual.

29. Se uma entidade de investimento tiver alienado ou perdido o controle de um investimento em uma entidade controlada antes da data da aplicação inicial desta Norma, a entidade de investimento não será obrigada a fazer ajustes na contabilidade anterior para esse investimento.

30. Na data da aplicação inicial, uma entidade controladora que não seja, por si só, uma entidade de investimento, mas que seja obrigada, de acordo com o item 58 da NBC TSP 17, a mensurar seu investimento em uma entidade de investimento controlada pelo valor justo por meio do resultado, de acordo com a NBC TSP 31, deve utilizar as disposições transitórias dos itens 24-29 para contabilizar seu investimento na entidade de investimento controlada em suas demonstrações contábeis separadas.

31. As disposições transitórias para mudanças na contabilidade, nas demonstrações contábeis separadas de uma entidade, para seu interesse em uma operação conjunta são estabelecidas na NBC TSP 19, Acordos em Conjunto.

32 ao 34. (Não convergidos)

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 16, publicada no DOU, Seção 1, de 31/10/2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 17 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 17 (R1) – Demonstrações Contábeis Consolidadas.

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 11 de junho de 2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a International Federation of Accountants (Ifac), que autoriza 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 35 - Consolidated Financial Statements, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (Ipsasb/Ifac):

NBC TSP 17 (R1) - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

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 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. Por exemplo, as divulgações exigidas pela NBC TSP 27, Informações por Segmento, ajudam a explicar a importância das diferentes atividades dentro da entidade econômica.

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 ao 13 (Eliminados)

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, 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. Cada entidade deve contabilizar sua participação nessa outra entidade de acordo com as NBC TSP correspondentes, como a NBC TSP 18, NBC TSP 19, ou as NBC TSP relacionadas a instrumentos financeiros (NBC TSP 30 - Instrumentos

Financeiros: Apresentação, NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros: Divulgações - e NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros:

Reconhecimento e Mensuração).

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 exerça poderes estatutários, bem como de obter benefícios. Por exemplo, eventual independência do banco central em relação à política monetária não o impede de ser controlado. Dessa forma, todos os fatos e circunstâncias devem ser considerados.

26. A existência de direitos sobre outra entidade não necessariamente faz surgir o poder para os propósitos desta Norma. A entidade não tem poder sobre outra entidade apenas devido à existência de:

(a) controle regulatório; ou

(b) dependência econômica.

27. A entidade com capacidade atual para dirigir as atividades relevantes tem poder, mesmo que seus direitos de direção ainda não tenham sido exercidos. A evidência de que a entidade tem dirigido as atividades relevantes de outra entidade (que está sendo avaliada para fins de controle) pode ajudar a determinar se a entidade possui poder, mas essa evidência não é, em si, conclusiva para determinar se a entidade tem poder sobre essa outra entidade. No caso de entidade instituída para desempenhar atividades predeterminadas, o direito de dirigir as atividades relevantes pode ter sido exercido no momento em que a entidade foi instituída.

28. Se duas ou mais entidades têm, cada uma delas, direitos existentes que lhes dão a capacidade unilateral de dirigir diferentes atividades relevantes, a entidade que tem a capacidade atual de dirigir as atividades que afetam de forma mais significativa a natureza ou o valor dos seus benefícios tem poder sobre a outra entidade.

29. A entidade pode ter poder sobre outra entidade, mesmo que outras entidades tenham direitos existentes que lhes deem a capacidade atual de participar da direção das atividades relevantes, como, por exemplo, quando outra entidade tem influência significativa. Contudo, a entidade que detém apenas direitos de proteção não tem poder sobre outra entidade e, 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 deixe de controlá-la. As receitas e as despesas das controladas se baseiam nos valores dos ativos e dos passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis consolidadas na data de aquisição. Por exemplo, a despesa de depreciação reconhecida na demonstração do resultado consolidada após a data de aquisição é baseada nos valores dos correspondentes ativos depreciáveis reconhecidos nas demonstrações contábeis consolidadas na referida data.

Potenciais direitos de voto

43. Na existência de potenciais direitos de voto ou outros derivativos com potenciais direitos de voto, as partes atribuíveis à controladora e às participações de não controladores ao elaborar as demonstrações contábeis consolidadas devem ser determinadas exclusivamente com base nos direitos de propriedade vigentes, e não deve refletir o possível exercício ou conversão dos potenciais direitos de voto e outros instrumentos derivativos, exceto se o item 44 for aplicável ao caso.

44. Em algumas circunstâncias, a entidade possui, em essência, direito de propriedade vigente como resultado de transação que, no momento corrente, dá a ela acesso aos benefícios associados ao direito de propriedade. Em tais casos, a proporção alocada à controladora e às participações de não controladores ao elaborar as demonstrações contábeis consolidadas deve ser determinada considerando o provável exercício dos potenciais direitos de voto e outros instrumentos derivativos que, correntemente, proporcionam à entidade acesso aos benefícios.

45. A NBC TSP 30 e a NBC TSP 31 não se aplicam às participações em entidades controladas que são consolidadas. Quando instrumentos que contêm potenciais direitos de voto conferem, em essência, acesso aos benefícios associados a uma participação patrimonial em uma entidade controlada, esses instrumentos não estão sujeitos aos requisitos da NBC TSP 30 e da NBC TSP 31. Em todos os outros casos, instrumentos que contenham potenciais direitos de voto em uma entidade controlada devem ser contabilizados de acordo com as normas NBC TSP 30 e NBC TSP 31.

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 e, subsequentemente, contabilizar esse investimento e quaisquer montantes a pagar ou a receber da ex-controlada de acordo com as normas correspondentes. Essa participação mantida deve ser reavaliada, conforme descrito nos itens 54 (b) (iii) e 55A. O valor reavaliado na data em que o controle é perdido deve ser considerado pelo valor justo no reconhecimento inicial de um ativo financeiro, conforme a NBC TSP 31, ou o custo no reconhecimento inicial de um investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto, se aplicável; e

(c) reconhecer o ganho ou a perda associado à perda do controle atribuível à ex-controladora, conforme especificado nos itens 54-55A.

53. A controladora pode perder o controle da controlada em dois ou mais acordos (transações). Entretanto, algumas vezes, as circunstâncias indicam que acordos múltiplos devem ser contabilizados como uma única transação. Ao determinar se os acordos devem ser contabilizados como uma única transação, a controladora deve considerar a totalidade dos termos e condições dos acordos e seus efeitos econômicos.

Um ou mais dos itens especificados a seguir indicam que a controladora deve contabilizar acordos múltiplos como uma única transação:

(a) eles são celebrados na mesma época ou com reflexos mútuos;

(b) eles formam uma única transação destinada a obter efeito comercial geral;

(c) a ocorrência do acordo depende da ocorrência de pelo menos outro acordo; e

(d) um acordo considerado individualmente não se justifica do ponto de vista econômico, mas se justifica do ponto de vista econômico quando considerado em conjunto com outros acordos. Um exemplo é quando a alienação de investimento tem o preço fixado abaixo do valor de mercado e é compensada pela alienação subsequente com preço fixado acima do valor de mercado.

54. Se perder o controle da controlada, a controladora deve:

(a) desreconhecer:

(i) os ativos (incluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)) e os passivos da controlada pelo seu valor contábil na data em que o controle for perdido; e

(ii) o valor contábil de quaisquer participações de não controladores na ex-controlada na data em que o controle for perdido (inclusive quaisquer ganhos ou perdas reconhecidos diretamente no patrimônio líquido atribuíveis às referidas participações);

(b) reconhecer:

(i) o valor justo da contrapartida recebida, se houver, proveniente de transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle;

(ii) essa distribuição, se a transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle envolverem a distribuição de ações da controlada aos proprietários em sua condição de proprietários; e

(iii) qualquer investimento retido na ex-controlada pelo seu valor justo na data em que o controle é perdido.

(c) reclassificar diretamente para resultados acumulados, caso exigido por outra NBC TSP, os valores reconhecidos diretamente no patrimônio líquido em relação à controlada, na forma descrita no item 55; e

(d) reconhecer no resultado qualquer diferença resultante como ganho ou perda atribuíveis à controladora.

55. Se perder o controle da controlada, a controladora deve contabilizar todos os valores anteriormente reconhecidos diretamente no patrimônio líquido em relação a essa controlada na mesma base que seria exigida se a controladora tivesse alienado diretamente os respectivos ativos ou passivos. Se a reserva de reavaliação anteriormente reconhecida diretamente no patrimônio líquido for transferida diretamente para resultados acumulados por ocasião da alienação do ativo, a controladora deve transferir a reserva de reavaliação diretamente para resultados acumulados quando perder o controle da controlada.

55A. Se uma entidade controladora perder o controle de uma entidade controlada que não contém uma operação, conforme definido na NBC TSP 21, como resultado de uma transação envolvendo uma coligada ou um empreendimento controlado em conjunto que seja contabilizado pelo método de equivalência patrimonial, a entidade controladora deve determinar o ganho ou a perda de acordo com os itens 54 e 55. O ganho ou a perda resultante da transação deve ser reconhecido no resultado da entidade controladora apenas na proporção dos interesses de investidores não relacionados nessa coligada ou empreendimento controlado em conjunto. A parte remanescente do ganho deve ser eliminada contra o valor contábil do investimento na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto. Além disso, se a entidade controladora mantiver um investimento na antiga entidade controlada, e esta se tornar uma coligada ou um empreendimento controlado em conjunto contabilizado pelo método de equivalência patrimonial, a entidade controladora deve reconhecer, no resultado, a parte do ganho ou da perda resultante da reavaliação a valor justo do investimento mantido na antiga entidade

controlada apenas na proporção dos interesses de investidores não relacionados na nova coligada ou no empreendimento controlado em conjunto. A parte remanescente desse ganho deve ser eliminada contra o valor contábil do investimento mantido na antiga entidade controlada.

Se a entidade controladora mantiver um investimento na antiga entidade controlada que agora é contabilizado de acordo com a NBC TSP 31, a parte do ganho ou perda resultante da reavaliação a valor justo do investimento mantido na antiga entidade controlada deve ser integralmente reconhecida no resultado da entidade controladora.

Entidade de investimento: critério do valor justo

56. Salvo conforme descrito no item 57, a entidade de investimento não deve consolidar as suas controladas nem aplicar a NBC TSP 21 ao obter o controle de outra entidade. Em vez disso, a entidade de investimento deve mensurar esse investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com a NBC TSP 31.

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 e aplicar os requisitos da NBC TSP 21 à aquisição da controlada.

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, de acordo com a NBC TSP 31 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) obteve 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 das 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.

Disposições Transitórias

65. A entidade deverá aplicar esta Norma retrospectivamente, de acordo com a NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudanças em Estimativas Contábeis e Retificação de Erro, exceto conforme especificado nos itens 66 a 76.

66. Não obstante os requisitos do item 33 da NBC TSP 23, quando esta Norma for aplicada pela primeira vez, a entidade necessitará apresentar apenas as informações quantitativas exigidas pelo item 33(f) da NBC TSP 23 para o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial desta Norma (o "período imediatamente anterior"). A entidade poderá também apresentar essas informações para o período corrente ou para períodos comparativos anteriores, mas não é obrigada a fazê-lo.

67. Para fins desta Norma, a data de aplicação inicial é o início do período de reporte anual para o qual esta Norma é aplicada pela primeira vez.

68. (Não convergido)

(a) Não convergido

(b) Não convergido

69. Na data de aplicação inicial, a entidade deverá avaliar se é uma entidade de investimento, com base nos fatos e circunstâncias existentes nessa data. Se, na data de aplicação inicial, a entidade concluir que é uma entidade de investimento, deverá aplicar os requisitos dos itens 70 a 73.

70. Exceto no caso de uma controlada que seja consolidada de acordo com o item 57, uma entidade de investimento deverá mensurar seu investimento em cada entidade controlada pelo valor justo por meio do resultado, como se os requisitos desta Norma sempre tivessem sido aplicados. A entidade de investimento deverá ajustar retroativamente tanto o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial quanto o patrimônio líquido no início do período imediatamente anterior para qualquer diferença entre:

(a) o valor contábil anterior da entidade controlada; e

(b) o valor justo do investimento da entidade de investimento na entidade controlada.

O montante acumulado de quaisquer ajustes a valor justo anteriormente reconhecidos diretamente no patrimônio líquido deverá ser transferido para o resultado acumulado no início do período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial.

71. A entidade de investimento deverá utilizar os valores justos anteriormente reportados aos investidores ou à administração.

72. Se a mensuração de um investimento em uma entidade controlada de acordo com o item 70 for impraticável (conforme definido na NBC TSP 23), a entidade de investimento deverá aplicar os requisitos desta Norma a partir do início do período mais antigo para o qual a aplicação do item 70 seja praticável, o que pode ser o período atual. A investidora deverá ajustar retroativamente o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial, a menos que o início do período mais antigo praticável seja o período atual. Nesse caso, o ajuste no patrimônio líquido deverá ser reconhecido no início do período atual.

73. Se uma entidade de investimento tiver alienado ou perdido o controle de um investimento em uma entidade controlada antes da data de aplicação inicial desta Norma, não será exigido que a entidade de investimento realize ajustes na contabilização anterior dessa entidade controlada.

74 e 75. (Não convergidos).

76. A entidade deverá ajustar retroativamente o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial, a menos que o início do período mais antigo para o qual a aplicação deste item seja praticável seja o período atual. Quando a data de aquisição presumida for anterior ao início do período imediatamente anterior, a entidade deverá reconhecer, como ajuste no patrimônio líquido no início do período imediatamente anterior, qualquer diferença entre:

(a) o montante dos ativos, passivos e participações não controladoras reconhecidos; e

(b) os valores contábeis anteriores da participação da entidade na outra entidade.

Se o período mais antigo praticável for o período atual, o ajuste no patrimônio líquido deverá ser reconhecido no início do período atual.

77 e 78. (Não convergidos)

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 17, publicada no DOU, Seção 1, de 31/10/2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 18 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 18 (R1) - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

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 11 de junho de 2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a International Federation of Accountants (Ifac), que autoriza 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 36 - Investments in Associates and Join Ventures, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (Ipsasb/Ifac):

NBC TSP 18 (R1) - INVESTIMENTO EM COLIGADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO

Objetivos

1. Os objetivos desta Norma são 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 e 7. (Eliminados)

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. Ela 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 que tenham o potencial, se executados ou convertidos, de 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. A NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros - não se aplica a participações em coligadas e empreendimentos conjuntos que são contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial. Quando instrumentos que contêm potenciais direitos de voto, mas que, na essência, não proporcionam à entidade, no momento corrente, benefícios associados ao direito de propriedade em coligada ou em empreendimentos controlados em conjunto não devem ser contabilizados de acordo com a NBC TSP 31. Em todos os outros casos, instrumentos que contêm potenciais direitos de voto em uma coligada ou em um empreendimento conjunto são contabilizados de acordo com a NBC TSP 31.

20A. A entidade também aplica a NBC TSP 31 a outros instrumentos financeiros em uma coligada ou empreendimento conjunto aos quais o método da equivalência patrimonial não é aplicado. Isso inclui interesses de longo prazo que, na essência, fazem parte do investimento líquido da entidade em uma coligada ou empreendimento conjunto (ver item 41). A entidade aplica a NBC TSP 31 a esses interesses de longo prazo antes de aplicar o item 41 e os itens 43-48 desta Norma. Ao aplicar a NBC TSP 31, a entidade não considera quaisquer ajustes no valor contábil dos interesses de longo prazo decorrentes da aplicação desta Norma.

21. A menos que um investimento, ou uma parte de um investimento, em uma coligada ou empreendimento conjunto seja classificado como mantido para venda de acordo com a NBC TSP 36, Ativo Não Circulante Mantidos para Venda e Operação Descontinuada, o investimento, ou qualquer participação remanescente no investimento que não seja classificada como mantida para venda, deve ser classificado como um 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, de acordo com a NBC TSP 31. A entidade deve fazer essa escolha separadamente para cada coligada ou empreendimento controlado em conjunto, no reconhecimento inicial da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto. A entidade de investimento terá, por definição, que adotar esse 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, de acordo com a NBC TSP 31, 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, de acordo com a NBC TSP 31.

Classificado como Mantido para Venda

25A. A entidade deve aplicar a NBC TSP 36 a um investimento, ou a uma parte de um investimento, em uma coligada ou em um empreendimento conjunto que atenda aos critérios para ser classificado como mantido para venda. Qualquer parte remanescente de um investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto que não tenha sido classificada como mantida para venda deve ser contabilizada pelo método da equivalência patrimonial até que ocorra a alienação da parte classificada como mantida para venda.

Após a alienação, a entidade deve contabilizar qualquer participação remanescente na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto de acordo com a NBC TSP 31, a menos que a participação remanescente continue sendo uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto, caso em que a entidade deve utilizar o método da equivalência patrimonial.

25B. Quando um investimento, ou uma parte de um investimento, em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, anteriormente classificado como mantido para venda, deixar de atender aos critérios para essa classificação, ele deve ser contabilizado retrospectivamente pelo método da equivalência patrimonial a partir da data em que foi classificado como mantido para venda. As demonstrações contábeis dos períodos desde a classificação como mantido para venda devem ser ajustadas conforme necessário.

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 conjunto, for ativo financeiro, a entidade deve mensurá-la pelo valor justo. O valor justo da participação remanescente deve ser considerado como o seu valor justo no reconhecimento inicial como um ativo financeiro, de acordo com NBC TSP 31. A entidade deve reconhecer no resultado qualquer diferença entre:

(i) o valor justo 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; e

(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) envolvendo ativos que não constituem uma operação, conforme definido na NBC TSP 21, entre a entidade (incluindo suas entidades controladas consolidadas) e sua coligada ou empreendimento 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. Transações ascendentes (upstream) são, por exemplo, vendas de ativos da coligada ou de um empreendimento conjunto para o investidor. A participação da entidade nos resultados da coligada ou do empreendimento conjunto resultantes dessas deve ser eliminada.

Transações descendentes (downstream) são, por exemplo, vendas ou contribuições de ativos do investidor para sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto.

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. O ganho ou a perda resultante da contribuição de ativos não monetários que não constituem uma operação, conforme definido no NBC TSP 21, para coligada ou empreendimento controlado em conjunto em troca de uma participação patrimonial na coligada ou empreendimento conjunto deve ser contabilizado em conformidade com o item 31, exceto se a contribuição não tiver natureza comercial, conforme descrito na NBC TSP 37 - Ativo Imobilizado. Se essa contribuição não possuir natureza comercial, o ganho ou a perda é considerado não realizado e não é reconhecido, 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 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.

34A. O ganho ou a perda resultante de uma transação descendente (downstream) envolvendo ativos que constituem uma operação, conforme definido NBC TSP 21, entre uma entidade (incluindo suas entidades controladas consolidadas) e sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto, é reconhecido integralmente nas demonstrações contábeis do investidor.

34B. A entidade pode vender ou contribuir com ativos por meio de dois ou mais arranjos (transações). Ao determinar se os ativos vendidos ou contribuídos constituem uma operação, conforme definido na NBC TSP 21, a entidade deve considerar se a venda ou contribuição desses ativos faz parte de múltiplos arranjos que devem ser contabilizados como uma única transação, de acordo com os requisitos do item 53 da NBC TSP 17.

35. O investimento deve ser contabilizado com a utilização do método da equivalência patrimonial a partir da data em que ele se qualificar como coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a participação da entidade no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida deve ser contabilizada como segue:

(a) quando a entidade tiver incluído ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) relativo ao investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto no valor contábil do investimento, a amortização desse ágio por expectativa de rentabilidade futura não é permitida.

(b) qualquer excedente da participação da entidade no valor justo líquido dos ativos e dos passivos identificáveis da investida sobre o custo do investimento deve ser incluído como receita na determinação da participação da entidade no resultado do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto no período em que o investimento for adquirido.

Ajustes apropriados na participação da entidade no resultado do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto devem ser efetuados, após a aquisição, para contabilizar, por exemplo, a depreciação de ativos com base nos seus valores justos da data da aquisição. Da mesma forma, ajustes apropriados na participação da entidade no resultado do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto após a aquisição devem ser efetuados para perdas por redução ao valor recuperável, tais como para ativo imobilizado ou, se relevante, ágio por expectativa de rentabilidade futura.

36. As demonstrações contábeis mais recentes disponíveis da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto devem ser utilizadas pela entidade para a aplicação do método da equivalência patrimonial. Quando o final do período das demonstrações contábeis da entidade for diferente daquele da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto, o investidor deve:

(a) obter, com a finalidade de aplicar o método da equivalência patrimonial, informação contábil adicional elaborada na mesma data das demonstrações contábeis da entidade; ou

(b) usar as demonstrações contábeis mais recentes da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto ajustadas por transações ou eventos relevantes que ocorrerem entre a data dessas demonstrações e a das demonstrações contábeis da entidade.

37. As demonstrações contábeis da entidade devem ser elaboradas com a utilização de políticas contábeis uniformes para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes.

38. Exceto pelo descrito no item 39, se a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto utilizar políticas contábeis diferentes daquelas da entidade para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes, ajustes devem ser realizados para adequar as políticas contábeis da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto àquelas da entidade quando da utilização das demonstrações das coligadas e dos empreendimentos controlados em conjunto para a aplicação do método da equivalência patrimonial.

39. Não obstante as exigências do item 38, se a entidade tem participação em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto que seja entidade de investimento, a entidade deve, quando da aplicação do método da equivalência patrimonial, manter a mensuração ao valor justo aplicada por aquela entidade de investimento em suas participações em entidades controladas.

40. Se a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto tiver, em circulação, ações preferenciais cumulativas que estiverem em poder de outros investidores que não a entidade e que forem classificadas como patrimônio líquido, a entidade deve calcular a sua participação no resultado do período após ajustá-lo pelos dividendos referentes a essas ações, tendo sido declarados ou não.

41. Se a participação da entidade no prejuízo do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto for igual ou maior do que a sua participação na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto, a entidade deve descontinuar o reconhecimento de sua participação em déficits adicionais. A participação na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto é o valor contábil do investimento na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto determinado com a utilização do método da equivalência patrimonial, juntamente com quaisquer participações de longo prazo que, em essência, constituem o investimento líquido da entidade na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto. Por exemplo, um item, cuja liquidação não está planejada, nem é provável que ocorra em futuro previsível é, em essência, uma extensão do investimento da entidade naquela coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Tais itens podem incluir ações preferenciais e empréstimos ou recebíveis de longo prazo, porém não incluem itens como recebíveis ou exigíveis de natureza comercial ou quaisquer recebíveis de longo prazo para os quais existam garantias adequadas, tais como empréstimos com garantias. O déficit reconhecido pelo método da equivalência patrimonial que exceda o investimento em ações ordinárias da entidade deve ser aplicado aos demais itens que constituem a participação desta na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto em ordem inversa de sua prioridade na liquidação.

42. Após a participação de a entidade ser reduzida a zero, déficits adicionais são considerados e o passivo reconhecido somente na 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.

Perda por redução ao valor recuperável

43. Após a aplicação do método da equivalência patrimonial, incluindo o reconhecimento dos déficits da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto de acordo com o item 41, a entidade deve aplicar os itens 44A-44C para determinar se há qualquer evidência objetiva de que seu investimento líquido na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto está deteriorado (impairment).

44. Eliminado

44A. O investimento líquido em coligada ou empreendimento controlado em conjunto está deteriorado (sofreu impairment) e as perdas por valor recuperável devem ser reconhecidas se, e somente se, houver evidência objetiva de redução ao valor recuperável como resultado de um ou mais eventos que ocorreram após o reconhecimento inicial do investimento líquido (um "evento de perda"), e esse evento de perda (ou eventos) tiver um impacto nas estimativas de fluxos de caixa futuros do investimento líquido que possa ser mensurado com confiabilidade. Pode não ser possível identificar um único evento específico que tenha causado a redução ao valor recuperável. Em vez disso, o efeito combinado de vários eventos pode ter causado a redução. Perdas esperadas como resultado de eventos futuros, independentemente da probabilidade de ocorrência, não são reconhecidas. A evidência objetiva de que o investimento líquido está deteriorado inclui dados observáveis que chegam ao conhecimento da entidade sobre os seguintes eventos de perda:

(a) dificuldade financeira significativa da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto;

(b) descumprimento de contrato, como inadimplência ou atraso em pagamentos pela coligada ou pelo empreendimento controlado em conjunto;

(c) a entidade, por razões econômicas ou legais relacionadas à dificuldade financeira da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto, conceder a essa uma concessão que normalmente não consideraria;

(d) a probabilidade de que a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto entre em falência ou outra reorganização financeira; ou

(e) o desaparecimento de um mercado ativo para o investimento líquido devido a dificuldades financeiras da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto.

44B. O desaparecimento de um mercado ativo devido ao fato de que os instrumentos patrimoniais ou financeiros da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto não serem mais negociados publicamente não constitui evidência de redução do valor recuperável. Um rebaixamento na classificação de crédito de uma coligada ou de um empreendimento controlado em conjunto ou uma queda no valor justo da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto, por si só, não são evidências de redução ao valor recuperável, embora possam ser consideradas como tal quando analisadas em conjunto com outras informações disponíveis.

44C. Além dos tipos de eventos mencionados no item 44A, evidências objetivas de redução ao valor recuperável para o investimento líquido nos instrumentos patrimoniais da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto incluem informações sobre mudanças significativas e adversas ocorridas no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto opera, indicando que o custo do investimento no instrumento patrimonial pode não ser recuperado. Uma queda significativa ou prolongada no valor justo de um investimento em um instrumento patrimonial abaixo do seu custo também constitui evidência objetiva de redução ao valor recuperável.

45. Sempre que a aplicação dos itens 44A-44C indicar que o investimento em uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto pode estar deteriorado (impairment), a entidade deve aplicar a NBC TSP 10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa e, possivelmente, a NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.

46. A NBC TSP 10 orienta a entidade a determinar o valor em uso do investimento gerador de caixa. Ao determinar o valor em uso do investimento gerador de caixa de acordo com a NBC TSP 10, a entidade deve estimar:

(a) sua participação no valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que sejam gerados pela coligada ou pelo empreendimento controlado em conjunto, incluindo os fluxos de caixa das operações da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto e os proventos da alienação final do investimento; ou

(b) o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam a partir de dividendos ou distribuições similares a serem recebidos do investimento e da sua alienação final.

Usando premissas apropriadas, ambos os métodos levam ao mesmo resultado.

47. A NBC TSP 09 determina que, se o montante recuperável de um ativo for inferior ao seu valor contábil, o valor contábil deve ser reduzido ao seu montante recuperável. O montante recuperável de um ativo é o maior valor entre seu valor justo, líquido de custos para vender, e seu valor em uso. O valor em uso de um ativo não gerador de caixa é definido como o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo. O valor presente do potencial de serviço remanescente pode ser avaliado utilizando a abordagem do custo de reposição depreciado, a abordagem do custo de restauração ou a abordagem das unidades de serviço, conforme apropriado.

48. O montante recuperável de um investimento em uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto deve ser avaliado separadamente para cada coligada ou empreendimento controlado em conjunto, a menos que a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto não gere entradas de caixa provenientes do uso contínuo que sejam amplamente independentes das de outros ativos da entidade.

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 entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 18, publicada no DOU, Seção 1, de 31/10/2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 19 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 19 (R1) - Acordos em Conjunto.

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 11 de junho de 2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade, e conforme acordo firmado com a International Federation of Accountants (Ifac), que autoriza 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 37 - Joint Arrangements, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSAS-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 19 (R1) - ACORDOS EM CONJUNTO

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 de seus direitos e suas obrigações e contabilize-os 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. (Eliminado)

6. (Eliminado)

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; e

(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 de 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 direitos e obrigações decorrentes do acordo. A entidade deve avaliar os seus direitos e as suas 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 a ativos, passivos, receitas e despesas específicas.

24A. Quando uma entidade adquire uma participação em uma operação conjunta cuja atividade constitui uma operação, conforme definido na NBC TSP 21 - Combinações no Setor Público, ela deve aplicar, na medida da sua participação e de acordo com o item 23, todos os princípios de contabilidade aplicáveis na aquisição estabelecidos na NBC TSP 21 e em outras NBCs TSP, desde que não entrem em conflito com as orientações desta Norma, além de divulgar as informações exigidas nessas NBCs TSP em relação às aquisições.

Isso se aplica tanto à aquisição da participação inicial quanto às aquisições adicionais em uma operação conjunta cuja atividade constitua uma operação. O tratamento contábil para a aquisição de uma participação em tal operação conjunta está especificado nos itens A33A - A33D do Apêndice desta Norma.

25. A contabilização de transações, como a venda, contribuição ou compra de ativos entre uma entidade e a operação em conjunto da qual seja operadora conjunta, é especificada nos itens A34 - A37 do Apêndice.

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, aos direitos sobre os ativos e às 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. A parte que participa, mas não tem controle conjunto de um empreendimento controlado em conjunto, deve contabilizar sua participação no acordo conforme as NBCs TSP aplicáveis a instrumentos financeiros, sendo elas: NBC TSP 30 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros:

Divulgação e NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros, a menos que tenha influência significativa sobre o empreendimento controlado em conjunto, caso em que deve contabilizá-la de acordo com a NBC TSP 18.

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.

Disposições Transitórias

31. Não obstante os requisitos do item 33 da NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudanças em Estimativas Contábeis e Retificação de Erro, quando esta Norma for aplicada pela primeira vez, uma entidade necessita apresentar apenas as informações quantitativas exigidas pelo item 33(f) da NBC TSP 23 para o período anual imediatamente anterior ao primeiro período anual para o qual esta Norma é aplicada (o "período imediatamente anterior"). A entidade pode também apresentar essas informações para o período atual ou para períodos comparativos anteriores, mas não é obrigada a fazê-lo.

31 a 41A (Não convergidos)

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 19, publicada no DOU, Seção 1, de 31 de outubro de 2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 20 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 20 (R1) - 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 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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 20 (R1) - DIVULGAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS ENTIDADES

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, o seu desempenho financeiro e os 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.

3A Exceto pelo disposto no item A16A, os requisitos estabelecidos nesta Norma aplicam-se às participações da entidade mencionadas no item 3 que estejam classificadas (ou incluídas em um grupo de ativos destinados à alienação que esteja classificado) como mantidas para alienação ou como operações descontinuadas, em conformidade com a NBC TSP 36 - Ativos Não Circulantes Mantidos para Alienação e Operações Descontinuadas.

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 de acordo com a NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. 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. (Eliminado).

6. (Eliminado).

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 à, 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.

Itens A7 a A9 apresentam informações adicionais sobre participações em outras entidades.

Resultado de entidade estruturada inclui, entre outros, taxas recorrentes e não recorrentes, juros, dividendos ou distribuições similares, ganhos ou perdas sobre a remensuração ou desreconhecimento de participações em entidades estruturadas e ganhos ou perdas decorrentes da transferência de ativos e passivos à entidade estruturada.

Entidade estruturada é:

(a) a entidade que foi projetada de modo que os acordos administrativos ou a legislação não sejam os fatores determinantes para decidir quem tem o controle, mas os acordos vinculantes sejam significativos para determinar o controle da entidade, e as atividades relevantes são direcionadas por meio desses acordos; ou

(b) a entidade que foi projetada para que os direitos de voto ou similares não sejam os fatores determinantes para decidir quem controla a entidade, como quando qualquer direito de voto se relaciona apenas com tarefas administrativas e as atividades relevantes são direcionadas por meio de acordos vinculantes.

Os itens A20 a A23 fornecem informações adicionais sobre entidades estruturadas.

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 à 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, e as exigidas por outras NBCs TSP, não atingirem o objetivo do item 1, a entidade deve divulgar quaisquer informações adicionais necessárias para atingir esse objetivo.

11. A entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo de divulgação do item 1 e a ênfase que deve ser dada a cada uma das exigências desta Norma. Ela deve agregar ou desagregar divulgações de modo que informações úteis não sejam omitidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características diferentes.

Julgamentos e premissas significativos

12. A entidade deve divulgar a metodologia usada para determinar:

(a) que tem o controle de outra entidade, conforme descrito nos itens 18 a 20 da NBC TSP 17;

(b) que possui o controle em conjunto de acordo ou influência significativa sobre outra entidade; e

(c) o tipo de acordo em conjunto (ou seja, operação em conjunto ou empreendimento controlado em conjunto) quando tiver sido estruturado por meio de instrumento separado.

13. As divulgações exigidas pelo item 12 devem constar nas demonstrações contábeis ou devem ser 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) em que 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 nos 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 as demonstrações contábeis (ver item 26).

18. Quando as demonstrações contábeis de controlada utilizadas na elaboração de demonstrações contábeis consolidadas forem referentes a data ou período diferente do das demonstrações consolidadas (ver item 46 da NBC TSP 17), a entidade deve divulgar:

(a) a data do fim 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) a participação de não controladores acumulada da controlada ao fim do período das demonstrações contábeis;

(g) as 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, das 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 avaliar:

(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, conforme especificado nos itens A12 e A13; 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, conforme especificado no item A16, 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 a data ou período diferente do das demonstrações contábeis da entidade:

(i) a data do fim 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, conforme especificado nos itens A17 a A19; 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 intenção ativa de alienar toda ou parte de sua participação em um 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 à 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 fim do processo. A consolidação de tais entidades controladas para os períodos das demonstrações contábeis em que o controle está presente pode ter impacto significativo nas demonstrações contábeis consolidadas. A obtenção de controle como resultado de intervenções para evitar falências é mais provável que ocorra no contexto de governos, mas também pode ocorrer no caso de entidades individuais do setor público.

54. A entidade do setor público também pode adquirir participação em controlada com a intenção de alienar toda ou parte dessa participação na implementação dos objetivos políticos do governo. Por exemplo, o governo pode dirigir uma entidade para adquirir certas participações em outras entidades com a finalidade de redistribuição.

55. A entidade deve divulgar as seguintes informações em notas explicativas relativas a cada entidade controlada referida no item 51:

(a) o nome da entidade controlada e a descrição de suas atividades principais;

(b) a justificativa para a aquisição do controle e os fatores considerados na determinação desse controle;

(c) o impacto nas demonstrações contábeis consolidadas com a consolidação da controlada, incluindo o efeito sobre ativos, passivos, receitas, despesas e patrimônio líquido; e

(d) o estado atual da intenção de alienação, incluindo a forma prevista e o prazo.

56. As divulgações exigidas pelo item 55 devem ser fornecidas em cada data de reporte das demonstrações contábeis até que a entidade aliene esse controle ou cesse essa intenção. No período em que a entidade aliene o controle ou deixe de ter a intenção de alienar, deve divulgar:

(a) o fato de ter havido alienação ou mudança de intenção; e

(b) o efeito da alienação ou mudança de intenção nas demonstrações contábeis consolidadas.

57. Quando outras divulgações forem exigidas por esta Norma ou outras NBCs TSP que forneçam informações relevantes aos itens 55 ou 56, deve ser realizada referência cruzada a essas outras divulgações.

Mensuração pelo Valor Corrente

57A. A entidade deve divulgar informações que auxiliem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliarem ambos os seguintes aspectos:

(a) para participações em outras entidades que são mensuradas pelo valor justo, de forma recorrente ou não recorrente, no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de mensuração e os parâmetros utilizados para elaborar essas mensurações; e

(b) para mensurações recorrentes pelo valor justo que utilizam parâmetros não observáveis relevantes (nível 3), o efeito dessas mensurações sobre o resultado ou sobre o patrimônio líquido no período.

57B. Para atender aos objetivos estabelecidos no item 57A, a entidade deve considerar todos os seguintes aspectos:

(a) o nível de detalhamento necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) o grau de ênfase a ser atribuído a cada um dos diversos requisitos;

(c) o grau de agregação ou desagregação a ser adotado; e

(d) se os usuários das demonstrações contábeis necessitam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

Se as divulgações fornecidas de acordo com esta Norma e com outras NBC TSP forem insuficientes para atender aos objetivos estabelecidos no item 57A, a entidade deverá divulgar informações adicionais necessárias para alcançar esses objetivos.

57C. Para atender aos objetivos estabelecidos no item 57A, a entidade deve divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de participações em outras entidades (ver o item 57D para informações sobre como determinar classes apropriadas de participações em outras entidades) mensuradas pelo valor justo (incluindo mensurações com base no valor justo dentro do escopo da NBC TSP 38 - Mensuração) no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:

(a) para mensurações pelo valor justo, recorrentes e não recorrentes, o valor justo apurado no fim do período a que se referem as demonstrações contábeis e, no caso de mensurações não recorrentes, as razões para a realização da mensuração. Mensurações recorrentes pelo valor justo de participações em outras entidades são aquelas que esta Norma exige ou permite no balanço patrimonial ao fim de cada período de reporte. Mensurações não recorrentes pelo valor justo de participações em outras entidades são aquelas que esta Norma exige ou permite no balanço patrimonial em circunstâncias específicas;

(b) para mensurações pelo valor justo, recorrentes e não recorrentes, o nível da hierarquia do valor justo no qual essas mensurações estão classificadas em sua totalidade (nível 1, 2 ou 3);

(c) para mensurações pelo valor justo, recorrentes e não recorrentes, estimadas com base em parâmetros não observáveis, uma descrição das técnicas de mensuração utilizadas e dos parâmetros empregados na mensuração pelo valor justo. Caso tenha ocorrido alteração na técnica de mensuração (por exemplo, mudança da abordagem de mercado para a abordagem de receita ou a adoção de uma técnica adicional), a entidade deve divulgar essa alteração e os motivos que a justificaram. Para mensurações pelo valor justo classificadas no nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para mensurações estimadas com base em parâmetros não observáveis, a entidade deve apresentar informações quantitativas sobre os principais parâmetros não observáveis utilizados na mensuração. A entidade não é obrigada a gerar informações quantitativas para atender a esse requisito de divulgação caso tais parâmetros não observáveis quantitativos não tenham sido desenvolvidos pela própria entidade ao mensurar o valor justo (por exemplo, quando a entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de precificação de terceiros sem ajustes). No entanto, ao fornecer essa divulgação, a entidade não pode omitir parâmetros não observáveis quantitativos que sejam relevantes para a mensuração pelo valor justo e que estejam razoavelmente disponíveis;

(d) para mensurações recorrentes pelo valor justo classificadas no nível 3 da hierarquia do valor justo, uma reconciliação entre os saldos iniciais e os saldos finais, divulgando separadamente as alterações ocorridas durante o período, atribuíveis aos seguintes elementos:

(i) ganhos ou perdas totais do período reconhecidos no resultado, e a(s) linha(s) específica(s) do resultado em que esses ganhos ou perdas foram reconhecidos;

(ii) ganhos ou perdas totais do período reconhecidos no patrimônio líquido, e a(s) linha(s) específica(s) do patrimônio líquido em que esses ganhos ou perdas foram reconhecidos; e

(iii) aquisições, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de alterações divulgado separadamente);

(e) para mensurações recorrentes pelo valor justo classificadas no nível 3 da hierarquia do valor justo, o montante dos ganhos ou perdas totais do período mencionados na alínea (e)(i) que está incluído no resultado e que é atribuível à variação nos ganhos ou perdas não realizados relacionados às participações em outras entidades mantidas no fim do período a que se referem as demonstrações contábeis, bem como a(s) linha(s) específica(s) do resultado em que esses ganhos ou perdas não realizados foram reconhecidos;

(f) para mensurações pelo valor justo, recorrentes e não recorrentes, classificadas no nível 3 da hierarquia do valor justo, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, como a entidade define suas políticas e procedimentos de avaliação e analisa as variações nas mensurações pelo valor justo de um período para outro); e

(g) para mensurações recorrentes pelo valor justo classificadas no nível 3 da hierarquia do valor justo, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração ao valor justo em relação a alterações nos parâmetros não observáveis, caso uma mudança nesses parâmetros para um valor diferente possa resultar em uma mensuração significativamente maior ou menor. Caso existam inter-relações entre esses parâmetros e outros parâmetros não observáveis utilizados na mensuração pelo valor justo, a entidade também deve fornecer uma descrição dessas inter-relações e de como elas podem amplificar ou atenuar o efeito das alterações nos parâmetros não observáveis sobre a mensuração pelo valor justo. Para atender a esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade às alterações nos parâmetros não observáveis deve incluir, no mínimo, os parâmetros não observáveis divulgados em conformidade com a alínea (c).

57D. A entidade deve determinar a desagregação apropriada das participações em outras entidades com base nos seguintes critérios:

(a) a natureza, as características e os riscos das participações em outras entidades; e

(b) o nível da hierarquia do valor justo no qual a mensuração pelo valor justo está classificada.

A desagregação pode precisar ser mais detalhada para mensurações de valor justo classificadas no nível 3 da hierarquia de valor justo, ou para mensurações de valor justo estimadas com base em entradas não observáveis, uma vez que essas mensurações envolvem um grau maior de incerteza e subjetividade. A determinação da desagregação apropriada das participações em outras entidades, para as quais devem ser fornecidas divulgações sobre mensurações de valor justo, exige julgamento. Frequentemente, as participações em outras entidades requerem uma desagregação mais detalhada do que os itens apresentados no balanço patrimonial. No entanto, a entidade deve fornecer informações suficientes para permitir a conciliação com os itens apresentados no balanço patrimonial. Caso outra NBC TSP especifique a desagregação aplicável às participações em outras entidades, a entidade poderá utilizar essa desagregação para atender às exigências de divulgação previstas nesta Norma, desde que tal desagregação atenda aos requisitos estabelecidos neste item.

57E. Para cada classe de participações em outras entidades que não seja mensurada pelo valor justo no balanço patrimonial, mas para a qual o valor justo seja divulgado, a entidade deve divulgar as informações exigidas nas alíneas (b), (c) e (g) do item 57C. No entanto, a entidade não é obrigada a fornecer as divulgações quantitativas sobre entradas não observáveis significativas utilizadas em mensurações de valor justo classificadas no nível 3 da hierarquia de valor justo, ou em mensurações de valor justo estimadas com base em entradas não observáveis, conforme exigido pela alínea (c) do item 57C. Para essas participações em outras entidades, a entidade não precisa fornecer as demais divulgações exigidas por esta Norma.

57F. A entidade deve apresentar, em formato tabular, as divulgações quantitativas exigidas por esta Norma, salvo se outro formato for mais apropriado.

58 e 59. (Não convergidos).

60. Os requisitos de divulgação estabelecidos nos itens 40 a 56 e as orientações correspondentes nos itens A20 a A25 desta Norma não precisam ser aplicados para qualquer período apresentado que se inicie antes do primeiro período anual para o qual esta Norma seja adotada.

61 a 62. (Não convergidos).

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 20 - Divulgação de Participações em Outras Entidades, publicada no DOU, Seção 1, de 31 de outubro de 2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 21 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 21 (R1) - Combinações no 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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 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) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2025:

NBC TSP 21 (R1) - COMBINAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

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 conduzidos e gerenciados 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 em que a adquirente obtém o controle na aquisição.

Adquirente é a entidade que obtém o controle de uma ou mais operações na aquisição.

Aquisição é a combinação em que uma parte da combinação obtém o controle de uma ou mais operações e há evidências de que a combinação não é fusão.

Data da aquisição é aquela em que a adquirente obtém o controle da operação adquirida.

Contraprestação contingente é geralmente a obrigação da adquirente de transferir ativos adicionais ou participações para os antigos proprietários da operação adquirida como parte da mudança do controle da operação adquirida, se eventos futuros específicos ocorrerem ou condições forem atendidas. No entanto, a contraprestação contingente também pode dar à adquirente o direito ao retorno da contraprestação previamente transferida, se as condições especificadas forem atendidas.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é o ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos em uma aquisição que não são individualmente identificados e reconhecidos em separado.

Identificação da combinação no setor público

6. A entidade deve determinar se a transação ou outro evento é uma combinação por meio da aplicação das definições desta Norma, a qual exige que os ativos e os passivos constituam uma operação. Se os ativos e os passivos não constituírem uma operação, a entidade deve contabilizar a transação ou outro evento de acordo com outras NBCs TSP.

Classificação das combinações no setor público

7. Se nenhuma das partes da combinação obtiver o controle de uma ou mais operações como resultado da combinação, esta deve ser classificada como fusão.

8. Se uma das partes da combinação obtiver o controle de uma ou mais operações como resultado desta, a entidade deve considerar a essência econômica da combinação e classificá-la como fusão ou aquisição. A combinação em que uma das partes obtém o controle de uma ou mais operações deve ser classificada como aquisição, a menos que tenha a essência econômica de fusão.

9. Ao determinar a classificação da combinação, a entidade deve considerar se o tratamento contábil resultante da combinação fornece informações que atendam aos objetivos das demonstrações contábeis e satisfaçam às características qualitativas. Para avaliar a essência econômica da combinação, a entidade deve considerar os indicadores relacionados à contraprestação e ao processo de tomada de decisão descritos nos itens 12 e 13. Esses indicadores, individualmente ou em conjunto, geralmente fornecem evidências de 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 de que a combinação é fusão

Indicadores relacionados à contraprestação

12. Os indicadores a seguir podem fornecer evidências de 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 de 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 em que a 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 o 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 reconhecidos 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, de acordo com a NBC TSP 31 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

(b) designação de instrumento derivativo como instrumento de hedge, de acordo com a NBC TSP 31; e

(c) avaliação de se o derivativo embutido deve ser separado do contrato principal, de acordo com a NBC TSP 31 (que é uma questão de "classificação", conforme é utilizado nesta NBC TSP).

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 itens:

(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 o 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 o 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 norma de receita.

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) valores contábeis dos ativos das operações combinadas;

(b) valores contábeis dos passivos das operações combinadas; e

(c) 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 fim do período a que se referem as demonstrações contábeis em que 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 receber a informação 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 em 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, exceto se houver a necessidade de corrigir erro, de acordo com a NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de 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, com uma exceção. Os custos de emissão de títulos de dívida ou instrumentos de patrimônio devem ser reconhecidos de acordo com a NBC TSP 30 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, e a NBC TSP 31.

Mensuração e contabilização subsequente

46. Em geral, a entidade resultante deve mensurar e contabilizar, de forma subsequente, os ativos e os passivos recebidos e os 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 o 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 esse 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) adequar-se 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 fim 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 se referem as demonstrações contábeis de qualquer uma das operações da combinação não antecede imediatamente a data da fusão, a entidade resultante deve divulgar as seguintes informações:

(i) os valores das receitas, das despesas e do resultado de cada operação combinada, a partir da última data das demonstrações contábeis das operações combinadas até a data da fusão. Os valores da receita devem ser analisados de forma apropriada às operações da entidade, de acordo com o item 108 da NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Os valores da despesa devem ser analisados, utilizando a classificação baseada na natureza da despesa ou na sua função dentro da entidade, que forneça informações fidedignas, representativas e mais relevantes, de acordo com item 109 da NBC TSP 11;

(ii) os valores divulgados por operação combinada imediatamente antes da data da fusão para cada classe principal de ativos e de passivos;

(iii) os valores divulgados por operação combinada imediatamente antes da data da fusão no patrimônio líquido.

A entidade resultante não é obrigada a divulgar essa informação quando tenha optado por apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data da fusão, conforme especificado na alínea (g) acima.

55. A entidade resultante deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar 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 de 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 ser 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 82B 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), das condições econômicas, das suas políticas contábeis ou operacionais e de 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 mensurados ao valor justo por meio do resultado, ao custo amortizado ou como um ativo financeiro mensurado ao valor justo reconhecido diretamente no patrimônio líquido, de acordo com a NBC TSP 31;

(b) designação de um instrumento derivativo como hedge, de acordo com a NBC TSP 31; e

(c) avaliação de se o derivativo embutido deve ser separado do contrato principal, de acordo com a NBC TSP 31 (o que constitui uma questão de "classificação", de acordo com esta NBC TSP).

71. Esta Norma fornece duas exceções às disposições do item 69:

(a) classificação de contrato de arrendamento como arrendamento mercantil operacional ou financeiro, de acordo com a NBC TSP 35 - Arrendamentos;

(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 em 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. O adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos com base nos seus valores justos na data da aquisição, conforme definido na NBC TSP 38 - Mensuração. O Apêndice D da NBC TSP 38 fornece orientações sobre a mensuração de ativos e passivos ao valor justo.

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 itens:

(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 das 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 norma de receita.

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 pela 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.

Arrendamentos em que a operação adquirida é a arrendatária

82A. A adquirente deve reconhecer ativos de direito de uso e passivos de arrendamento para arrendamentos identificados de acordo com a NBC TSP 35, nos quais a operação adquirida é a arrendatária. A adquirente não é obrigada a reconhecer ativos de direito de uso e passivos de arrendamento para:

(a) arrendamentos cujo prazo (conforme definido na NBC TSP 35) encerra-se dentro de 12 meses a partir da data de aquisição; ou

(b) arrendamentos cujo ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos itens AG4-AG9 da NBC TSP 35).

82B. A adquirente deve mensurar o passivo de arrendamento pelo valor presente dos pagamentos de arrendamento restantes (conforme definido na NBC TSP 35) como se o arrendamento adquirido fosse um novo arrendamento na data de aquisição.

A adquirente deve mensurar o ativo de direito de uso pelo mesmo valor do passivo de arrendamento, ajustado para refletir os termos favoráveis ou desfavoráveis do arrendamento quando comparados aos termos de mercado.

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.

Ativos Mantidos para Venda

84A. A adquirente deve mensurar um ativo não circulante (ou grupo destinado à alienação) adquirido, classificado como mantido para venda na data da aquisição, de acordo com a NBC TSP 36 - Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas, pelo valor justo deduzido dos custos de venda, conforme os itens 22 a 26 desta Norma.

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 em 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 na 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 na qual 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 de passivo financeiro contidas no item 9 da NBC TSP 30. A adquirente deve classificar como um ativo o direito ao retorno da contraprestação anteriormente transferida, se as condições especificadas são atendidas. O item 117 fornece orientações sobre a contabilização subsequente da 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 reconhecido no patrimônio líquido também deve ser reconhecido nas mesmas bases que seriam exigidas se a adquirente tivesse vendido diretamente a participação anteriormente mantida.

100A. Quando a parte de um acordo conjunto (conforme definido na NBC TSP 19 - Acordos em Conjunto) adquire o controle de uma operação classificada como operação conjunta (conforme definido na NBC TSP 19) e já possuía direitos sobre os ativos e as obrigações em relação aos passivos vinculados a essa operação conjunta imediatamente antes da data de aquisição, a transação deve ser tratada como uma aquisição realizada em etapas. Nessa situação, o adquirente deve aplicar os requisitos previstos para aquisições realizadas em etapas, incluindo a remensuração de sua participação anteriormente detida na operação conjunta, conforme descrito no item 100. Ao aplicar essa abordagem, o adquirente deve remensurar integralmente a totalidade de sua participação anteriormente detida na operação conjunta.

Orientação adicional para a aplicação do método de aquisição que é realizada por meio de alteração nos direitos de voto, somente por contrato e circunstâncias similares que não envolvem a transferência de contraprestação

A aquisição realizada por meio de alterações nos direitos de voto, por contrato, e circunstâncias semelhantes que não envolvem a transferência de contraprestação

101. A adquirente às vezes obtém o controle de operação adquirida sem a transferência de contraprestação. O método de contabilização de aquisição se aplica a essas combinações. Tais circunstâncias incluem:

(a) a operação adquirida recompra um número suficiente de suas próprias ações para o investidor (adquirente) obter o controle;

(b) os direitos de veto de não controladores que anteriormente impediam a adquirente de controlar a operação adquirida, na qual detinha direitos de voto do controlador;

(c) a adquirente e a operação adquirida concordam em combinar suas operações por contrato somente. A adquirente não transfere nenhuma contraprestação em troca do controle da operação adquirida e não detém direitos de propriedade quantificáveis nessa operação, na data da aquisição ou anteriormente.

102. Na aquisição realizada somente por contrato, a adquirente deve atribuir aos proprietários da operação adquirida o valor dos ativos líquidos da operação reconhecidos de acordo com esta Norma. Em outras palavras, os direitos de propriedade quantificáveis na operação adquirida mantida por outras partes que não a adquirente são a participação de não controladores nas demonstrações contábeis de pós-combinação das demonstrações contábeis da adquirente, mesmo que o resultado seja que todos os direitos de propriedade quantificáveis na operação adquirida sejam atribuídos à participação de não controladores.

Período de mensuração

103. Se a contabilização inicial da aquisição estiver incompleta até o fim do período a que se referem as demonstrações contábeis em que 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 um ano a partir da data da aquisição.

104. O período de mensuração é aquele em 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 do 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, de acordo com a NBC TSP 23.

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 qualquer 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. Os custos de emissão de títulos de dívida ou de instrumentos de patrimônio devem ser reconhecidos de acordo com a NBC TSP 30 e a NBC TSP 31.

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, o empréstimo subsidiado ou qualquer 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 norma de receita.

Essa exigência não se aplica a contratos contabilizados de acordo com a NBC TSP 31.

Ativos de indenização

116. Ao fim de cada período subsequente ao 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) Outras contraprestações contingentes que:

(i) estão dentro do alcance da NBC TSP 31 devem ser mensuradas ao valor justo em cada data de apresentação das demonstrações, e as alterações no valor justo devem ser reconhecidas no resultado, de acordo com a NBC TSP 31.

(ii) não estão dentro do alcance da NBC TSP 31 devem ser mensuradas ao valor justo em cada data de apresentação das demonstrações, e as alterações no valor justo devem ser reconhecidas no resultado.

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 em 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 são reconhecidos;

(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. Esta NBC TSP utiliza o termo "impraticável" com o mesmo significado dado na NBC TSP 23.

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 pelos itens 120(e) a 120(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 fim 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, exceto o ágio incluído em um grupo destinado à alienação que, na data da aquisição, atenda aos critérios para ser classificado como mantido para venda, conforme a NBC TSP 36.

(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) ágio por expectativa de rentabilidade futura incluído em um grupo destinado à alienação classificado como mantido para venda, conforme a NBC TSP 36, e ágio baixado durante o período a que se referem as demonstrações contábeis sem ter sido previamente incluído em um grupo classificado como mantido para venda;

(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 (que 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, de acordo com a NBC TSP 24 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de 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 fim 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 126D. (Não convergidos).

126E. Os itens 68, 71, 120 foram alterados e os itens 82A e 82B, juntamente com o título correspondente, foram incluídos pela NBC TSP 35. A entidade deve aplicar essas alterações às demonstrações contábeis anuais relativas a períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2027. É permitida a aplicação antecipada. Caso a entidade aplique essas alterações a um período iniciado antes de 1º de janeiro de 2027, deverá divulgar esse fato e aplicar, simultaneamente, a NBC TSP 35.

126F. O item 124 foi alterado e o item 84A, juntamente com o respectivo título, foi incluído pela NBC TSP 36, emitida em 2025. A entidade deve aplicar essas alterações às demonstrações contábeis anuais relativas a períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2027. É permitida a aplicação antecipada. Caso a entidade aplique essas alterações a um período iniciado antes de 1º de janeiro de 2027, deverá divulgar esse fato e aplicar, simultaneamente, a NBC TSP 36.

126G. O item 72 foi alterado pela NBC TSP 38, emitida em 2025. A entidade deve aplicar essas alterações às demonstrações contábeis anuais relativas a períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2027. A aplicação antecipada é incentivada. Caso a entidade aplique essa alteração a um período iniciado antes de 1º de janeiro de 2027, deverá divulgar esse fato e aplicar, simultaneamente, a NBC TSP 38.

126H. (Não convergido).

Transição

127. Ativos e passivos decorrentes de combinações no setor público cujas datas de aquisição ou de incorporação sejam anteriores à aplicação desta Norma não devem ser ajustados quando da aplicação desta Norma.

128. Os saldos de contraprestações contingentes decorrentes de aquisições cujas datas de aquisição sejam anteriores à data em que a entidade aplicou esta Norma pela primeira vez não devem ser ajustados na primeira aplicação desta Norma. Os itens 129 a 132 devem ser aplicados na contabilização subsequente desses

saldos. Os itens 129 a 132 não se aplicam à contabilização de saldos de contraprestações contingentes decorrentes de aquisições com datas de aquisição iguais ou posteriores à data em que a entidade aplicou esta Norma pela primeira vez. Nos itens 129 a 132, o termo "aquisições" refere-se exclusivamente às aquisições cuja data de aquisição seja anterior à aplicação desta Norma.

129. Se um contrato de aquisição prever um ajuste ao custo da aquisição condicionado a eventos futuros, o adquirente deverá incluir o valor desse ajuste no custo da aquisição na data da aquisição, caso o ajuste seja provável e possa ser mensurado com confiabilidade.

130. Um contrato de aquisição pode prever ajustes ao custo da aquisição condicionados a um ou mais eventos futuros. O ajuste pode, por exemplo, estar condicionado à manutenção ou à obtenção de um determinado nível de lucro em períodos futuros, ou à manutenção do preço de mercado dos instrumentos emitidos. Geralmente, é possível estimar o valor de tal ajuste no momento do reconhecimento inicial da aquisição sem comprometer a confiabilidade das informações, mesmo que haja alguma incerteza. Caso os eventos futuros não ocorram ou a estimativa precise ser revisada, o custo da aquisição deverá ser ajustado de forma correspondente.

131. No entanto, quando um contrato de aquisição prever tal ajuste, este não deve ser incluído no custo da aquisição no momento do reconhecimento inicial da aquisição se não for provável ou não puder ser mensurado com confiabilidade. Caso esse ajuste se torne posteriormente provável e possa ser mensurado com confiabilidade, a contraprestação adicional deverá ser tratada como um ajuste ao custo da aquisição.

132. Em algumas circunstâncias, o adquirente pode ser obrigado a efetuar um pagamento subsequente ao vendedor como compensação por uma redução no valor dos ativos entregues, dos instrumentos patrimoniais emitidos ou dos passivos incorridos ou assumidos pelo adquirente em troca do controle da operação adquirida. Esse é o caso, por exemplo, quando o adquirente garante o preço de mercado de instrumentos patrimoniais ou de dívida emitidos como parte do custo da aquisição e é obrigado a emitir instrumentos adicionais para restabelecer o custo originalmente determinado. Nesses casos, não se reconhece aumento no custo da aquisição. No caso de instrumentos patrimoniais, o valor justo do pagamento adicional é compensado por uma redução equivalente no valor atribuído aos instrumentos inicialmente emitidos. No caso de instrumentos de dívida, o pagamento adicional é tratado como uma redução no ágio ou um aumento no deságio da emissão inicial.

133. (Não convergido).

Tributos sobre a renda

134. Para combinações no setor público cuja data de aquisição ou de incorporação seja anterior à aplicação desta Norma, o adquirente ou a entidade resultante deverá aplicar, de forma prospectiva, os requisitos da norma contábil internacional ou nacional relevante que trate de tributos sobre a renda. A partir da data de aplicação desta Norma, o adquirente ou a entidade resultante deverá reconhecer quaisquer alterações exigidas pela norma contábil internacional ou nacional relevante que trate de tributos sobre a renda como um ajuste ao resultado (ou, se exigido pela norma contábil relevante, fora do resultado).

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 21 - Combinações no Setor Público, publicada no DOU, Seção 1, de 31 de outubro de 2018, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 22 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 22 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas.

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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 20 - Related Party Disclosures, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2025:

NBC TSP 22 (R1) - DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS

Objetivo

O objetivo desta Norma é exigir a divulgação de relacionamentos com partes relacionadas em que 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. (Eliminado)

3. (Eliminado)

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, pela direção e pelo controle das atividades da entidade que reporta. Quando atendem a essas exigências, as pessoas-chave da administração incluem:

(i) quando houver, membro do corpo administrativo de entidade governamental, sob a ótica do governo como um todo, que possua autoridade e responsabilidade pelo planejamento, pela direção e pelo controle das atividades da entidade que reporta;

(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, pela direção e pelo 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, 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 da 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, como, 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) entidades que proporcionam financiamento no exercício de seus negócios; e

(i) sindicatos;

(ii) 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 a essa última um volume significativo de financiamento ou de venda de seus produtos e serviços, provavelmente não levaria ao controle ou à 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, somada a 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 no controle sobre as decisões financeiras e operacionais dessa entidade. Para fins desta Norma, influência significativa engloba 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 esta. 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 de órgão semelhante, por membros eleitos ou nomeados, e operam em conjunto para atingir as políticas do governo;

(b) os departamentos e as 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) os 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 a maneira na qual essa 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 fornecer 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, em que 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 nas condições com que 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, conselho ou outro corpo independente da entidade que reporta. Entretanto, suas responsabilidades podem permitir que eles influenciem os benefícios de seus cargos, 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 de membros próximos da família do pessoal-chave da administração durante o período a que se referem as 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 seus empréstimos. Isso ocorre: (a) em virtude das responsabilidades fiduciárias dos diretores e 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 em que 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 em que há controle, independentemente da existência de 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 ocorreriam normalmente na relação com fornecedor ou cliente, nos termos e nas 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, é 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 nas condições 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 tais termos e condições diferem daqueles que seriam normalmente associados com transações similares com partes não relacionadas; e

(d) os montantes ou as 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 estas 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, que recebem 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 aos 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 suas 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 for determinável, o custo desses benefícios 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 as condições dos empréstimos feitos para o pessoal-chave da administração e os 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 desse outro benefício.

41. Membros próximos da família do pessoal-chave da administração podem influenciar, ou ser 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 entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 22 – Divulgação sobre Partes Relacionadas, publicada no DOU, Seção 1, de 26 de novembro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSPNº 23 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 23 (R1) - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010,

faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo 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) e revisada de acordo com o IPSASBHANDBOOK 2024:

NBC TSP 23 (R1) - POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO

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. Eliminado.

6. (Não convergido).

Definições

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

Políticas contábeis são 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. (Eliminado).

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) as definições, os critérios de reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas descritos na Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

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 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 de uma política para reavaliar ativos de acordo com a NBCTSP 08 - Ativos Intangíveis ou NBCTSP 37 - Ativo Imobilizado, é uma mudança na política contábil a ser tratada como uma reavaliação de acordo com a NBCTSP 08 ou NBCTSP 37, e não conforme esta Norma.

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 15, 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 15.

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) 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, à 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 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 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 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 difícil 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 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

(a) 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).

59A a 59F (Não convergidos).

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 23, publicada no DOU, Seção 1, de 28/11/2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 29 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 29 (R1) - Benefícios Sociais.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de

realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 42 - Social Benefits pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e divulgadas no Handbook 2024:

NBC TSP 29 (R1) - BENEFÍCIOS SOCIAIS

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) instrumentos financeiros que estão dentro do alcance da NBC T SP 31 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

(b) benefícios a empregados que estejam dentro do alcance da NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados; e

(c) contratos de seguro que estejam dentro do alcance da norma contábil nacional ou internacional relevante que trata de contratos de seguro.

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

4A. Os serviços coletivos e individuais (como definidos na NBC TSP 03, Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) não são benefícios sociais. A orientação sobre como determinar se surge uma provisão para essas transações é fornecida na NBC TSP 03.

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 compreende 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. A NBC TSP 38 - Mensuração fornece orientação sobre a mensuração de passivos ao custo de cumprimento das obrigações.

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 ao 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 norma contábil nacional ou, subsidiariamente, norma internacional relevante que trata sobre o tema.

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 desta Norma.

28. A entidade pode 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, 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 desta Norma.

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 (por exemplo, programas de transferência de renda); 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, mas não são limitados 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 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

33 a 36 (Não convergidos)

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 29, publicada no DOU, Seção 1, de 4/11/2020, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 30 (R1), DE 11 DE DEZEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 30 (R1) – Instrumentos Financeiros: Apresentação.

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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 28 - Financial Instruments: Presentation, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 30 (R1) - INSTRUMENTOS FINANCEIROS: APRESENTAÇÃO

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 instrumentosfinanceiros, 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 de que trata a 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 (*), se o emitente opta por aplicar esta Norma no reconhecimento e mensuração deles;

(*) Para os fins desta Norma, a expressão "norma contábil que trata de contratos de seguro" refere-se à NBC TG 50 - Contratos de Seguro, ou norma que vier a substituí-la. (Item alterado pela NBC TSP 30 (R1))

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 de aplicar a estas características os 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 (*) deve ser aplicada, exceto para:

(*) Para os fins desta Norma, a expressão "norma contábil que trata de pagamentos baseados em ações" refere-se à NBC TG 10 (R1) - Pagamentos Baseados em Ações, ou norma que vier a substituí-la. (Item alterado pela NBC TSP 30 (R1))

(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 baseados 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:

(a) 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;

(b) 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);

(c) 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

(d) 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 (*).

(*) 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;
desreconhecimento;
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 protegido (hedged); (Item alterado pela NBC TSP 30 (R1))
instrumento de hedge;
mantido para negociação; (Item alterado pela NBC TSP 30 (R1))
compra ou venda de forma regular; e (Item alterado pela NBC TSP 30 (R1))
custos de transação.

11. Nesta Norma, "contrato" e "contratual" referem-se a um acordo entre duas ou mais partes que possui 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 satisfaz 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 dos 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 remanescem 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 o 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 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; 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 de o 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 a 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 na classificação dessas participações 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 a essa definição.

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 condicionada a que a contraparte exerça 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 adicionada 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 a outra 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 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 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 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 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 compreende 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 por 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 (*).

(*) 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 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 as 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 da 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 que 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 entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 30, publicada no DOU, Seção 1, de 10 de dezembro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 31 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 31 (R1) – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

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 Federação Internacional de Contadores (Ifac), que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 41 - Financial Instruments, editado pelo International

Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2024:

NBC TSP 31 (R1) - INSTRUMENTOS FINANCEIROS: APRESENTAÇÃO

Objetivo

1. 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

2. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades em todos os tipos de instrumentos financeiros, com exceção de:

(a) 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;

(b) direitos e obrigações previstos em arrendamentos. Entretanto:

(i) 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;

(ii) passivos de arrendamentos reconhecidos por arrendatário estão sujeitos aos requisitos do item 35 desta Norma; e

(iii) derivativos que estão embutidos em arrendamentos estão sujeitos aos requisitos de derivativos embutidos nesta Norma;

(c) direitos e obrigações de empregadores em plano de benefícios aos empregados no qual se aplica a NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados;

(d) 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);

(e) direitos e obrigações decorrentes de:

(i) 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

(ii) contrato que esteja dentro do alcance de uma norma contábil nacional ou internacional de contratos de seguro porque contém uma 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 a presente Norma a contratos de garantia financeira, mas deve aplicar de acordo com uma norma contábil nacional ou internacional de contratos 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.

(f) 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;

(g) 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 norma contábil internacional ou nacional relevante que trata de 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; 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;

(i) reconhecimento e mensuração inicial de direitos e obrigações que surjam de transações sem contraprestação, aos quais se aplica a NBC TSP 39 - Receitas, exceto conforme descrito no item A6; e

(j) 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 39 - Receitas, 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 reflita 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 desreconhecimento

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 desreconhecida, conforme aplicável, utilizando-se a contabilização na data de negociação ou a contabilização na data de liquidação.

Desreconhecimento 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 desreconhecimento 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 reflitam 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 39 Receitas.

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. 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 43. 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.

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 39;

(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 39; 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. (Eliminado)

68. (Eliminado)

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.

Alterações na Base para Determinação dos Fluxos de Caixa contratuais como reforma da taxa de juros de referência

72A. Uma entidade deve aplicar os parágrafos 72B - 72E a um ativo financeiro ou passivo financeiro se, e somente se, a base para determinação dos fluxos de caixa contratuais desse ativo financeiro ou passivo financeiro for alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência. Para este propósito, o termo "reforma dos índices de referência de taxas de juros" refere-se à reforma abrangente de uma taxa de juros de referência.

72B. A base para determinação dos fluxos de caixa contratuais de um ativo financeiro ou passivo financeiro pode mudar:

(a) pela alteração dos termos contratuais especificados no reconhecimento inicial do instrumento financeiro (por exemplo, os termos contratuais são modificados para substituir o índice de referência da taxa de juros por uma taxa de referência alternativa);

(b) de uma maneira que não foi prevista ou contemplada nos termos contratuais no reconhecimento inicial do instrumento financeiro, sem alteração dos termos contratuais (por exemplo, o método de cálculo do índice de referência da taxa de juros é alterado sem modificação dos termos contratuais); e/ou

(c) pela ativação de uma cláusula contratual existente (por exemplo, uma cláusula de contingência previamente estabelecida é acionada).

72C. Como um tratamento simplificado, uma entidade deve aplicar o item A160 para contabilizar uma mudança na base para determinação dos fluxos de caixa contratuais de um ativo financeiro ou passivo financeiro quando essa mudança for exigida pela reforma da taxa de juros de referência. Esse tratamento simplificado aplica-se somente a tais mudanças e apenas na medida em que a alteração seja necessária devido à reforma dos índices de referência de taxas de juros (ver também o parágrafo

72E). Para este propósito, uma alteração na base para determinação dos fluxos de caixa contratuais é considerada como exigida pela reforma dos índices de referência de taxas de juros se, e somente se, ambas as condições forem atendidas:

(a) a alteração é necessária como consequência direta da reforma dos índices de referência de taxas de juros; e

(b) a nova base para determinação dos fluxos de caixa contratuais é economicamente equivalente à base anterior (isto é, a base imediatamente anterior à alteração).

72D. Exemplos de mudanças que resultam em uma nova base para determinação dos fluxos de caixa contratuais que é economicamente equivalente à base anterior (isto é, a base imediatamente anterior à mudança) incluem:

(a) a substituição de um índice de referência de taxa de juros existente, utilizado para determinar os fluxos de caixa contratuais de um ativo financeiro ou passivo financeiro, por uma taxa de referência alternativa ou a implementação de tal reforma por meio da alteração do método de cálculo do índice de referência incluindo a adição de um spread fixo necessário para compensar a diferença entre o índice de referência de taxa de juros anterior e a nova taxa de referência alternativa;

(b) alterações no período de reajuste, nas datas de reajuste ou no número de dias entre as datas de pagamento de cupons para implementar a reforma do índice de referência de taxa de juros; e

(c) a inclusão de uma cláusula de contingência nos termos contratuais de um ativo financeiro ou passivo financeiro para permitir a implementação de qualquer alteração descrita nos itens (a) e (b) acima.

72E. Se forem realizadas alterações em um ativo financeiro ou passivo financeiro, além das mudanças na base para determinação dos fluxos de caixa contratuais exigidas pela reforma da taxa de juros de referência, a entidade deverá aplicar, primeiramente, o tratamento simplificado descrito no parágrafo 72C às mudanças exigidas pela reforma. Em seguida, a entidade deverá aplicar os requisitos aplicáveis desta Norma a quaisquer alterações adicionais às quais o tratamento simplificado não se aplique. Se a alteração adicional não resultar no desreconhecimento do ativo financeiro ou passivo financeiro, a entidade deverá aplicar o parágrafo 71,

conforme aplicável, para contabilizar essa alteração adicional. Se a alteração adicional resultar no desreconhecimento do ativo financeiro ou passivo financeiro, a entidade deverá aplicar os requisitos de desreconhecimento.

Redução ao valor recuperável (impairment)

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 às 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) (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 39 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) for 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 escopo da contabilidade 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 em 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 em 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 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 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 líquida 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.

155A a 155Z. Não convergidos

156 a 195. Não convergidos.

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 31, publicada no DOU, Seção 1, de 10 de dezembro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 32 (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 32 (R1) – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de Hedge - Aplicação Residual).

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 de normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 29 - Financial Instruments: Recognition and Measurement (Paragraphs 80-113), editado pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASB-HANDBOOK 2025:

NBC TSP 32 (R1) - INSTRUMENTOS FINANCEIROS: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO (CONTABILIDADE DE HEDGE - APLICAÇÃO RESIDUAL)

Objetivo

1. (Eliminado).

1A. (Eliminado).

2. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades do setor público 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 aplicada; 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)

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 cujos fluxos de caixa são esperados para compensar as mudanças no valor justo ou nos fluxos de caixa de item protegido designado (os itens 81 a 86 detalham a definição de instrumento de hedge).

Item protegido (hedged item) 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 protegidos).

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

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 proteção 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, ao segmento ou à 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 com 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 ao 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.

Essas exceções são permitidas, porque o valor intrínseco da opção e o prêmio do termo geralmente podem ser mensurados separadamente. Uma estratégia de hedge dinâmica que avalia tanto o valor intrínseco quanto o valor temporal de um contrato de opção pode se qualificar para a contabilidade de hedge.

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 o 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, colar 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 protegido.

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 protegido 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 protegido 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 protegido).

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 protegido:

(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 protegidos como grupo apenas se os ativos ou passivos individuais do grupo partilharem a exposição ao risco designada como 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 protegido (ou grupo de itens protegidos 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 protegido 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

(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, existem designação e documentação formais da relação de hedge e do objetivo e da 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 protegido 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 protegido 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 protegido que sejam atribuíveis ao risco coberto e o valor justo do instrumento de hedge podem ser confiavelmente mensurados; e

(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 protegido atribuível ao risco coberto deve ajustar o valor contábil do item protegido a ser reconhecido no resultado. Isso se aplica se o item protegido 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 protegido 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 protegido:

(a) em item individual em linha separada em meio aos ativos, para aqueles períodos de reprecificação nos quais o item protegido é ativo; ou

(b) em item individual em linha separada em meio aos passivos, para aqueles períodos de reprecificação nos quais o item protegido é passivo.

As linhas de itens separadas mencionadas nas alíneas (a) e (b) devem ser apresentadas com os 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 protegidos, 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 na 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 a entidade ou as 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 protegido 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 protegido cessar de ser ajustado quanto às alterações no seu valor justo atribuíveis ao risco que está sendo protegido. 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 protegido, 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 protegido 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 protegido 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 protegido 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 em 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 na 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 a entidade ou as 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.

O ganho ou perda em instrumento de hedge relacionado à parcela efetiva do hedge que foi reconhecida diretamente nos ativos líquidos/patrimônio líquido deve ser reconhecido no resultado como um ajuste de reclassificação, de acordo com os itens 56 e 57 da NBC TSP 24 sobre alienação da operação estrangeira.

Exceções temporárias à aplicação de requisitos específicos de contabilidade de hedge

113A. A entidade deve aplicar os itens 113D a 113N a todas as relações de hedge diretamente afetadas por reforma de taxa de juros de referência. Esses itens se aplicam somente a essas relações de hedge. Uma relação de hedge é diretamente afetada pela reforma da taxa de juros de referência somente se a reforma gerar incertezas sobre:

(a) a taxa de juros de referência (especificada contratualmente ou não contratualmente) designada como um risco coberto; e/ou

(b) o momento ou o valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item protegido ou do instrumento de hedge.

113B. Para efeitos da aplicação dos itens 113D a 113N, o termo "reforma da taxa de juros de referência" refere-se à reforma de uma taxa de juros de referência em todo o mercado, incluindo a substituição de uma taxa de juros de referência por uma taxa de referência alternativa.

113C. Os itens 113D a 113N preveem exceções apenas aos requisitos especificados nestes itens. A entidade deve continuar a aplicar todos os outros requisitos de contabilidade de hedge às relações de hedge diretamente afetadas por reforma da taxa de juros de referência.

Necessidade altamente provável de hedges de fluxo de caixa

113D. Para fins de aplicação do requisito do item 98(c) de que uma transação prevista deve ser altamente provável, a entidade deve presumir que a taxa de juros de referência na qual os fluxos de caixa protegidos (especificados contratualmente ou não) se baseiam não seja alterada em decorrência de reforma da taxa de juros de referência.

Reclassificação do ganho ou perda cumulativa reconhecida em ativos líquidos/patrimônio líquido

113E. Para fins de aplicação do requisito do item 112(c), a fim de determinar se a transação prevista não é mais esperada, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência na qual os fluxos de caixa protegidos (especificados contratualmente ou não contratualmente) são baseados não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

Avaliação de eficácia

113F. Para fins de aplicação dos requisitos dos itens 98(b) e A145(a), a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência na qual os fluxos de caixa protegidos e/ou o risco coberto (especificado contratualmente ou não contratualmente) são baseados, ou a taxa de juros de referência na qual os fluxos de caixa do instrumento de hedge são baseados, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

113G. Para fins de aplicação do requisito do item 98(e), a entidade não é obrigada a descontinuar uma relação de hedge porque os resultados efetivos da proteção (hedge) não atendem aos requisitos do item A145(b). Para evitar dúvidas, a entidade deve aplicar as demais condições do item 98, incluindo a avaliação prospectiva do item 98(b), para avaliar se a relação de hedge deve ser descontinuada.

Designando itens financeiros como itens protegidos (hedged)

113H. A menos que o item 113I se aplique, para o hedge de uma parcela de risco de taxa de juros de referência não especificada contratualmente, a entidade deverá aplicar o requisito dos itens 90 e A139 - de que a parcela designada deverá ser separadamente identificável - somente no início do relacionamento de hedge.

113I. Quando a entidade, de acordo com sua documentação de hedge, frequentemente redefine (ou seja, descontinua e reinicia) uma relação de hedge porque tanto o instrumento de hedge quanto o item protegido mudam frequentemente (ou seja, a entidade utiliza um processo dinâmico no qual tanto os itens protegidos quanto os instrumentos de hedge utilizados para gerenciar essa exposição não permanecem os mesmos por muito tempo), a entidade deve aplicar o requisito dos itens 90 e A139 – de que a parcela designada seja separadamente identificável - somente quando designar inicialmente um item protegido nessa relação de hedge. Um item protegido que tenha sido avaliado no momento de sua designação inicial na relação de hedge, seja

no início da proteção ou posteriormente, não é reavaliado em nenhuma redesignação subsequente na mesma relação de hedge.

Fim da aplicação

113J. A entidade deve cessar prospectivamente a aplicação do item 113D a um item protegido no primeiro dos seguintes casos:

(a) quando a incerteza decorrente de reforma da taxa de referência de juros não estiver mais presente em relação ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de referência de juros do item protegido; e

(b) quando a relação de hedge da qual o item protegido faz parte for descontinuada.

113K. A entidade deve cessar prospectivamente a aplicação do item 113E no primeiro dos seguintes casos:

(a) quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência já não estiver presente relativamente ao momento e ao montante dos fluxos de caixa futuros baseados na taxa de juros de referência do item protegido; e

(b) quando todo o ganho ou perda cumulativa reconhecida nos ativos líquidos/no patrimônio líquido com relação a esse relacionamento de hedge descontinuado tiver sido reclassificado para superávit ou déficit.

113L. A entidade deve cessar prospectivamente a aplicação do item 113F para:

(a) um item protegido, quando a incerteza decorrente de reforma da taxa de referência de juros não estiver mais presente em relação ao risco coberto ou ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de referência de juros do item protegido; e

(b) um instrumento de hedge, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência já não estiver presente relativamente ao momento e ao montante dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do instrumento de hedge.

Se a relação de hedge da qual o item protegido e o instrumento de hedge fazem parte for descontinuada antes da data especificada no item 113L(a) ou da data especificada no item 113L(b), a entidade deverá cessar prospectivamente a aplicação do item 113F àquela relação de hedge na data da descontinuação.

113M. A entidade deve cessar prospectivamente a aplicação do item 113G a um relacionamento de hedge no primeiro dos seguintes casos:

(a) quando a incerteza decorrente da reforma de referência da taxa de juros já não estiver presente relativamente ao risco coberto, ao momento e ao montante dos fluxos de caixa baseados na referência da taxa de juros do item protegido e do instrumento de hedge; e

(b) quando a relação de hedge à qual a exceção é aplicada for descontinuada.

113N. Ao designar um grupo de itens como item protegido, ou uma combinação de instrumentos financeiros como instrumento de hedge, a entidade deve cessar prospectivamente a aplicação dos itens 113D-113G a um item ou instrumento financeiro individual, de acordo com os itens 113J, 113K, 113L ou 113M, conforme aplicável, quando a incerteza decorrente de reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente com relação ao risco coberto e/ou ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência daquele item ou instrumento financeiro.

113O. A entidade deverá cessar prospectivamente a aplicação dos itens 113H e 113I no primeiro dos seguintes casos:

(a) quando as alterações exigidas por reforma da taxa de juros de referência forem feitas sobre a parcela de risco não especificada contratualmente, aplicando o item 113P; ou

(b) quando a relação de hedge na qual a parcela de risco não especificada contratualmente é designada for descontinuada.

Exceções Temporárias Adicionais Decorrentes de Reforma da Taxa de Juros de Referência

Contabilidade de Hedge

113P. À medida que os requisitos dos itens 113D a 113I deixarem de se aplicar a uma relação de hedge (ver itens 113J a 13O), a entidade deverá alterar a designação formal dessa relação de hedge, conforme documentado anteriormente, para refletir as alterações exigidas por reforma da taxa de juros de referência, ou seja, as alterações devem ser consistentes com os requisitos dos itens 72B a 72D da NBC TSP 31.

Nesse contexto, a designação de hedge deverá ser alterada apenas para incluir uma ou mais das seguintes alterações:

(a) designar uma taxa de referência alternativa (especificada contratualmente ou não contratualmente) como um risco coberto;

(b) alterar a descrição do item protegido, incluindo a descrição da parcela designada dos fluxos de caixa ou do valor justo que estão sendo protegidos;

(c) alterar a descrição do instrumento de hedge; ou

(d) alterar a descrição de como a entidade avaliará a eficácia do hedge.

113Q. A entidade também deve aplicar o requisito do item 113P(c) se estas três condições forem atendidas:

(a) a entidade faz uma alteração exigida pela reforma da taxa de juros de referência usando uma abordagem diferente da alteração da base para determinar os fluxos de caixa contratuais do instrumento de hedge (conforme descrito no item 72B da NBC TSP 31);

(b) o instrumento de hedge original não é desreconhecido; e

(c) a abordagem escolhida é economicamente equivalente à alteração da base para determinar os fluxos de caixa contratuais do instrumento de hedge original (conforme descrito nos itens 72C e 72D da NBC TSP 31).

113R. Os requisitos dos itens 113D a 113I podem deixar de se aplicar em momentos diferentes. Portanto, ao aplicar o item 113P, a entidade pode ser obrigada a alterar a designação formal de suas relações de hedge em momentos diferentes, ou pode ser obrigada a alterar a designação formal de uma relação de hedge mais de uma vez.

Quando, e somente quando, tal alteração for feita na designação de hedge, a entidade deverá aplicar os itens 113V a 113ZB, conforme aplicável. A entidade também deverá aplicar o item 99 (para hedge de valor justo) ou o item 107 (para hedge de fluxo de caixa) para contabilizar quaisquer alterações no valor justo do item protegido ou do instrumento de hedge.

113S. A entidade deve alterar uma relação de hedge, conforme exigido no item 113P, até o fim do período de reporte durante o qual uma alteração exigida pela reforma da taxa de juros de referência for feita no risco coberto, item protegido ou instrumento de hedge. Para evitar dúvidas, tal alteração na designação formal de uma relação de hedge não constitui a descontinuação da relação de hedge nem a designação de uma nova relação de hedge.

113T. Caso sejam feitas alterações adicionais às exigidas por uma reforma da taxa de juros de referência no ativo ou passivo financeiro designado em uma relação de hedge (conforme descrito nos itens 72B-72D da NBC TSP 31) ou na designação da relação de hedge (conforme exigido pelo item 113P), a entidade deve, primeiramente, aplicar os requisitos aplicáveis desta Norma para determinar se essas alterações adicionais resultam na descontinuação da contabilização de hedge. Se as alterações adicionais não resultarem na descontinuação da contabilização de hedge, a entidade deve alterar a designação formal da relação de hedge, conforme especificado no item 113P.

113U. Os itens 113V a 113ZC preveem exceções aos requisitos especificados apenas nesses itens. A entidade deve aplicar todos os demais requisitos de contabilidade de hedge desta Norma, incluindo os critérios de qualificação do item 98, às relações de hedge que foram diretamente afetadas por reforma da taxa de juros de referência.

Contabilização de relações de hedge qualificadas

Avaliação Retrospectiva de Eficácia

113V. Para fins de avaliação da eficácia retrospectiva de uma relação de hedge cumulativamente, aplicando o item 98(e), e somente para esse fim, a entidade pode optar por zerar as variações cumulativas do valor justo do item protegido e do instrumento de hedge, ao deixar de aplicar o item 113G, conforme exigido pelo item 113M. Essa opção é feita separadamente para cada relação de hedge (ou seja, com base em cada relação de hedge).

Hedges de fluxo de caixa

113W. Para fins de aplicação do item 108, no momento em que a entidade altera a descrição de um item protegido, conforme exigido no item 113P(b), o ganho ou a perda cumulativa em ativos líquidos/patrimônio líquido deve ser considerado como baseado na taxa de referência alternativa na qual os fluxos de caixa futuros protegidos são determinados.

113X. Para um relacionamento de hedge descontinuado, quando a taxa de juros de referência na qual os fluxos de caixa futuros protegidos foram baseados for alterada, conforme exigido por uma reforma da taxa de juros de referência, para fins de aplicação do item 112(c), a fim de determinar se os fluxos de caixa futuros protegidos devem ocorrer, o valor acumulado em ativos líquidos/patrimônio líquido para esse relacionamento de hedge será considerado como baseado na taxa de referência alternativa na qual os fluxos de caixa futuros protegidos serão baseados.

Grupos de itens

113Y. Quando a entidade aplica o item 113P a grupos de itens designados como itens protegidos em um hedge de valor justo ou de fluxo de caixa, a entidade deve alocar os itens protegidos a subgrupos com base na taxa de referência protegida e designar a taxa de referência como sendo o risco coberto para cada subgrupo. Por exemplo, em uma relação de hedge na qual um grupo de itens é protegido contra variações em uma taxa de referência de juros sujeita à reforma da taxa de referência de juros, os fluxos de caixa protegidos ou o valor justo de alguns itens do grupo podem ser alterados para referenciar uma taxa de referência alternativa antes que outros itens do grupo sejam alterados. Neste exemplo, ao aplicar o item 113P, a entidade designaria a taxa de referência alternativa como o risco coberto para aquele subgrupo relevante de itens protegidos. A entidade continuaria a designar a taxa de referência de juros existente como o risco coberto para o outro subgrupo de itens protegidos até que os fluxos de caixa protegidos ou o valor justo desses itens sejam alterados para referenciar a taxa de referência alternativa ou até que os itens expirem e sejam substituídos por itens protegidos que referenciam a taxa de referência alternativa.

113Z. A entidade deve avaliar separadamente se cada subgrupo atende aos requisitos dos itens 87 e 93 para ser um item protegido elegível. Caso qualquer subgrupo não atenda aos requisitos dos itens 87 e 93, a entidade deve descontinuar a contabilização de hedge prospectivamente para a relação de hedge em sua totalidade. A entidade também deve aplicar os requisitos dos itens 99 ou 107 para contabilizar a inefetividade relacionada à relação de hedge em sua totalidade.

Designando itens financeiros como itens protegidos

113ZA. Uma taxa de referência alternativa designada como parcela de risco não especificada contratualmente que não seja identificável separadamente (ver itens 90 e A139) na data em que for designada será considerada como tendo atendido a esse requisito naquela data se, e somente se, a entidade razoavelmente esperar que a taxa de referência alternativa seja identificável separadamente dentro de 24 meses. O período de 24 meses se aplica a cada taxa de referência alternativa separadamente e começa na data em que a entidade designa a taxa de referência alternativa como parcela de risco não especificada contratualmente pela primeira vez (ou seja, o período de 24 meses se aplica taxa por taxa).

113ZB. Se, posteriormente, a entidade tiver a expectativa razoável de que a taxa de referência alternativa não será identificável separadamente dentro de 24 meses a partir da data em que a entidade a designou como parcela de risco não especificada contratualmente pela primeira vez, a entidade deverá cessar a aplicação do requisito do item 113ZA a essa taxa de referência alternativa e descontinuar a contabilização de hedge prospectivamente a partir da data dessa reavaliação para todos os relacionamentos de hedge nos quais a taxa de referência alternativa foi designada como parcela de risco não especificada contratualmente.

113ZC. Além das relações de hedge especificadas no item 113P, a entidade deve aplicar os requisitos dos itens 113ZA e 113ZB a novas relações de hedge nas quais uma taxa de referência alternativa seja designada como parcela de risco não especificada contratualmente (ver item 90 e A139) quando, devido à reforma da taxa de referência da taxa de juros, essa parcela de risco não for identificável separadamente na data em que for designada.

114 a 123. (Eliminados)

124 a 125J. (Não convergidos)

125K. A entidade deve designar uma nova relação de proteção (por exemplo, conforme descrito no item 113ZC) apenas prospectivamente (ou seja, a entidade está proibida de designar uma nova relação de contabilidade de hedge em períodos anteriores). No entanto, a entidade deve restabelecer uma relação de proteção descontinuada se, e somente se, as seguintes condições forem atendidas:

(a) A entidade havia descontinuado essa relação de proteção unicamente devido às mudanças exigidas pela reforma da taxa de juros de referência e a entidade não teria sido obrigada a descontinuar essa relação de proteção se essas alterações tivessem sido aplicadas naquela época; e

(b) No início do período de relato em que a entidade aplica pela primeira vez essas alterações (data de aplicação inicial destas alterações), essa relação de hedge descontinuada cumpre os critérios de qualificação para a contabilização de hedge (após ter em conta estas alterações).

125L. Se, ao aplicar o parágrafo 125K, a entidade restabelecer uma relação de proteção descontinuada, a entidade deverá interpretar as referências nos parágrafos 113ZA e 113ZB à data em que a taxa de referência alternativa for designada como parcela de risco não especificada contratualmente pela primeira vez como referentes à data de aplicação inicial dessas alterações (ou seja, o período de 24 meses para essa taxa de referência alternativa designada como parcela de risco não especificada contratualmente começa a partir da data de aplicação inicial dessas alterações).

A entidade não é obrigada a reapresentar períodos anteriores para refletir a aplicação destas alterações. A entidade pode reapresentar períodos anteriores se, e somente se, isso for possível sem o uso de retrospectiva. Se a entidade não reapresentar períodos anteriores, a entidade deve reconhecer qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor contábil no início do período de relatório anual que inclui a data da aplicação inicial dessas alterações nos ativos líquidos/no patrimônio líquido de abertura (ou outro componente dos ativos líquidos/do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data da aplicação inicial dessas alterações. 126. (Não convergido).

APÊNDICE

A1 a A138. (não convergido)

A139. Para serem elegíveis para contabilização de hedge, riscos e parcelas designados devem ser componentes separadamente identificáveis do instrumento financeiro, e as variações nos fluxos de caixa ou no valor justo de todo o instrumento financeiro decorrentes de variações em riscos e parcelas designados devem ser mensuráveis de forma confiável. Por exemplo:

(a) Para um instrumento financeiro de taxa fixa protegido contra variações no valor justo atribuíveis a variações em uma taxa de juros livre de risco ou de referência, a taxa livre de risco ou de referência é normalmente considerada tanto um componente separadamente identificável do instrumento financeiro quanto mensurável de forma confiável.

(b) A inflação não é separadamente identificável nem mensurável de forma confiável e não pode ser designada como um risco ou uma parcela de um instrumento financeiro, a menos que os requisitos em (c) sejam atendidos.

(c) Uma parcela contratualmente especificada de inflação dos fluxos de caixa de um título indexado à inflação reconhecido (assumindo que não há exigência de contabilizar separadamente um derivativo embutido) é separadamente identificável e mensurável de forma confiável, desde que outros fluxos de caixa do instrumento não sejam afetados pela parcela de inflação.

A140 a A144. (não convergidos)

A145. Uma proteção é considerada altamente eficaz somente se ambas as seguintes condições forem atendidas:

(a) No início da proteção e em períodos subsequentes, espera-se que a proteção seja altamente eficaz em compensar as variações no valor justo ou nos fluxos de caixa atribuíveis ao risco coberto durante o período para o qual a proteção é designada. Tal expectativa pode ser demonstrada de várias maneiras, incluindo uma comparação das variações passadas no valor justo ou nos fluxos de caixa do item protegido que são atribuíveis ao risco coberto com as variações passadas no valor justo ou nos fluxos de caixa do instrumento de hedge ou demonstrando uma alta correlação estatística entre o valor justo ou os fluxos de caixa do item protegido e os do instrumento de hedge. A entidade pode escolher um índice de proteção diferente de um para um, a fim de melhorar a eficácia da proteção.

(b) Os resultados reais da proteção estão dentro de uma faixa de 80% a 125%. Por exemplo, se os resultados reais forem tais que a perda no instrumento de hedge seja de $120 e o ganho no instrumento de caixa seja de $100, a compensação pode ser medida por 120/100, que é 120%, ou por 100/120, que é 83%. Neste exemplo, assumindo que o hedge atende à condição em (a), a entidade concluiria que o hedge foi altamente eficaz.

A146 a A175. (não convergidos)

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 32, publicada no DOU, Seção 1, de 22 de dezembro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 33 (R1), DE 11 DE DEZEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 33 (R1) – Instrumentos Financeiros: Divulgações.

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 Federação Internacional de Contadores (Ifac), que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 30 - Financial Instruments: Disclosures, editado pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASBHANDBOOK 2024:

NBC TSP 33 (R1) - INSTRUMENTOS FINANCEIROS: DIVULGAÇÕES

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 na 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 39 - Receitas, 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 mitigam 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) 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.

(c) quaisquer transferências do ganho ou da 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; e

(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 referem as demonstrações contábeis subsequentes 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 a 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 das 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

Políticas contábeis

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 que; 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; e

(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 tenha 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).

Incerteza decorrente da reforma da taxa de referência de juros

28H. Para relações de cobertura às quais uma entidade aplica as exceções estabelecidas nos itens 155D-155L da NBC TSP 31 ou itens 113D-113N da NBC TSP 32 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração - uma entidade deve divulgar:

(a) as taxas de juro de referência significativas às quais as relações de cobertura da entidade estão expostas;

(b) a extensão da exposição ao risco que a entidade gere e que é diretamente afetada pela reforma da taxa de juro de referência;

(c) como a entidade está gerenciando o processo de transição para taxas de referência alternativas;

(d) uma descrição das premissas ou julgamentos significativos que a entidade fez ao aplicar estes itens (por exemplo, premissas ou julgamentos sobre quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não está mais presente com relação ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência); e

(e) o valor nominal dos instrumentos de hedge nessas relações de cobertura.

Divulgações adicionais relacionadas à reforma da taxa de referência de juros

28I. Para permitir que os usuários das demonstrações financeiras entendam o efeito da reforma da taxa de juros de referência nos instrumentos financeiros e na estratégia de gestão de risco de uma entidade, uma entidade deve divulgar informações sobre:

(a) a natureza e a extensão dos riscos aos quais a entidade está exposta, decorrentes de instrumentos financeiros sujeitos à reforma da taxa de juro de referência, e como a entidade gere esses riscos; e

(b) o progresso da entidade na conclusão da transição para taxas de referência alternativas e como a entidade está gerenciando a transição.

28J. Para atingir os objetivos apresentados no item 28I, uma entidade deve divulgar:

Como a entidade está gerenciando a transição para taxas de referência alternativas, seu progresso na data do relatório e os riscos aos quais está exposta decorrentes de instrumentos financeiros devido à transição;

(c) desagregadas por taxa de juros de referência significativa sujeita à reforma da taxa de juros de referência, informações quantitativas sobre instrumentos financeiros que ainda não fizeram a transição para uma taxa de referência alternativa no final do período de relatório, mostrando separadamente:

(i) ativos financeiros não derivativos;

(ii) passivos financeiros não derivativos; e

(iii) derivativos; e

(d) Se os riscos identificados no item 28J(a) resultaram em alterações na estratégia de gestão de risco de uma entidade (ver item 26A), deve-se apresentar uma descrição dessas alterações.

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.

30A. A entidade deve divulgar informações que ajudem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliar o seguinte:

(a) para instrumentos financeiros que são mensurados pelo valor justo de forma recorrente ou não recorrente no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de mensuração e os insumos utilizados para desenvolver essas mensurações; e

(b) para mensurações recorrentes do valor justo usando dados significativos não observáveis (Nível 3), o efeito das mensurações no resultado do período ou ativos líquidos/patrimônio líquido para o período.

30B. Para atingir os objetivos do item 30A, uma entidade deve considerar todos os seguintes:

(a) o nível de detalhe necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) qual a ênfase a ser dada a cada um dos vários requisitos;

(c) qual o nível de agregação ou desagregação a ser realizado; e

(d) se os usuários das demonstrações financeiras precisam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

Se as divulgações fornecidas de acordo com esta Ipsas e outras Ipsas forem insuficientes para atingir os objetivos do item 30A, a entidade deve divulgar as informações adicionais necessárias para atingir esses objetivos.

30C. Para atingir os objetivos do item 30A, uma entidade deve divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de instrumentos financeiros (ver item 30D para informações sobre como determinar classes apropriadas de instrumentos financeiros) mensurados ao valor justo (incluindo mensurações baseadas no valor justo dentro do escopo da Ipsas 46, Mensuração) no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:

(a) para mensurações recorrentes e não recorrentes do valor justo, a mensuração do valor justo ao final do período de relatório, e para mensurações não recorrentes do valor justo, as razões para a mensuração. As mensurações recorrentes do valor justo de instrumentos financeiros são aquelas que esta Norma exige ou permite na demonstração da posição financeira ao final de cada período de relatório. As mensurações não recorrentes do valor justo de instrumentos financeiros são aquelas que esta Norma exige ou permite na demonstração da posição financeira em circunstâncias específicas;

(b) para mensurações de valor justo recorrentes e não recorrentes, o nível da hierarquia de valor justo dentro do qual as medições de valor justo são categorizadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);

(c) para instrumentos financeiros mantidos ao final do período de relatório que são mensurados pelo valor justo de forma recorrente, os valores de quaisquer transferências entre o Nível 1 e o Nível 2 da hierarquia do valor justo, os motivos para essas transferências e a política da entidade para determinar quando as transferências entre os níveis são consideradas ocorridas (ver item 30E). As transferências para cada nível devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências para fora de cada nível;

(d) para mensurações recorrentes e não recorrentes do valor justo estimadas utilizando dados não observáveis, uma descrição da(s) técnica(s) de mensuração e dos dados utilizados na mensuração do valor justo. Caso tenha havido alteração na técnica de mensuração (por exemplo, mudança de uma abordagem de mercado para uma abordagem de renda ou o uso de uma técnica de mensuração adicional), a entidade deve divulgar essa alteração e o(s) motivo(s) para sua realização. Para mensurações do valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para mensurações do valor justo estimadas utilizando dados não observáveis, a entidade deve fornecer informações quantitativas sobre os dados não observáveis significativos utilizados na mensuração do valor justo. Uma entidade não é obrigada a criar informações quantitativas para cumprir com este requisito de divulgação se dados não observáveis quantitativos não forem desenvolvidos pela entidade ao mensurar o valor justo (por exemplo, quando uma entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de precificação de terceiros sem ajuste). No entanto, ao fornecer esta divulgação, uma entidade não pode ignorar dados não observáveis quantitativos que sejam significativos para a mensuração do valor justo e estejam razoavelmente disponíveis para a entidade;

(e) para mensurações recorrentes de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma reconciliação dos saldos iniciais com os saldos finais, divulgando separadamente as mudanças durante o período atribuíveis ao seguinte:

(i) total de ganhos ou perdas do período reconhecidos no resultado do período, e o(s) item(ns) de resultado em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(ii) total de ganhos ou perdas do período reconhecidos como patrimônio líquido/patrimônio líquido, e o(s) item(ns) de ativos líquidos/patrimônio líquido em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de alterações divulgados separadamente); e

(iv) para mensurações recorrentes do valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia do valor justo, os valores de quaisquer transferências para dentro ou para fora do Nível 3 da hierarquia do valor justo, os motivos dessas transferências e a política da entidade para determinar quando as transferências entre os níveis são consideradas ocorridas (ver item 30E). As transferências para o Nível 3 devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências para fora do Nível 3.

(f) para mensurações recorrentes de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, o valor dos ganhos ou das perdas totais do período em (e)(i) incluídos no resultado do período que é atribuível à mudança nos ganhos ou nas perdas não realizados relacionados aos instrumentos financeiros mantidos no final do período de relatório, e o(s) item(ns) de linha no resultado do período em que esses ganhos ou perdas não realizados são reconhecidos;

(g) Para mensurações de valor justo recorrentes e não recorrentes categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma descrição dos processos de avaliação usados pela entidade (incluindo, por exemplo, como uma entidade decide suas políticas e procedimentos de avaliação e analisa mudanças nas medições de valor justo de período para período); e

(h) para mensurações recorrentes de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo:

(i) para todas essas mensurações, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração do valor justo a mudanças em dados não observáveis, caso uma mudança nesses dados em um valor diferente possa resultar em uma mensuração do valor justo significativamente maior ou menor. Se houver inter-relações entre esses dados e outros dados não observáveis utilizados na mensuração do valor justo, a entidade também deve fornecer uma descrição dessas inter-relações e de como elas podem ampliar ou mitigar o efeito de mudanças nos dados não observáveis sobre a mensuração do valor justo. Para cumprir com esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade a mudanças nos dados não observáveis deve incluir, no mínimo, os dados não observáveis divulgados ao cumprir com (d); e

(ii) para ativos e passivos financeiros, se a alteração de um ou mais dados não observáveis para refletir premissas alternativas razoavelmente possíveis alterar significativamente o valor justo, a entidade deve declarar esse fato e divulgar o efeito dessas alterações. A entidade deve divulgar como o efeito de uma alteração para refletir uma premissa alternativa razoavelmente possível foi calculado. Para esse fim, a relevância deve ser avaliada em relação ao resultado do período, e ao total de ativos ou passivos, ou, quando as alterações no valor justo forem reconhecidas nos ativos líquidos/patrimônio líquido, no patrimônio líquido total.

30D. Uma entidade deve determinar a desagregação apropriada dos instrumentos financeiros com base no seguinte:

(a) a natureza, as características e os riscos dos instrumentos financeiros; e

(b) o nível da hierarquia do valor justo dentro do qual a mensuração do valor justo é categorizada, ou se o valor justo é observável ou não observável.

A desagregação pode precisar ser maior para mensurações do valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia do valor justo, pois essas mensurações apresentam maior grau de incerteza e subjetividade. Determinar a desagregação apropriada dos instrumentos financeiros para os quais as divulgações sobre mensurações do valor justo devem ser fornecidas exige julgamento. Os instrumentos financeiros frequentemente exigirão uma desagregação maior do que as rubricas apresentadas no balanço patrimonial. No entanto, a entidade deve fornecer informações suficientes para permitir a conciliação com as rubricas apresentadas no balanço patrimonial. Se outra Ipsas especificar a desagregação para um instrumento financeiro, a entidade poderá utilizar essa desagregação para fornecer as divulgações exigidas nesta Norma, desde que atenda aos requisitos deste item.

30E. Uma entidade deve divulgar e seguir consistentemente sua política para determinar quando as transferências entre níveis da hierarquia do valor justo são consideradas ocorridas, de acordo com o item 30C(c) e (e)(iv). A política sobre o momento do reconhecimento das transferências deve ser a mesma para transferências para dentro e para fora dos níveis. Exemplos de políticas para determinar o momento das transferências incluem o seguinte:

(a) a data do evento ou alteração nas circunstâncias que causaram a transferência;

(b) o início do período de relatório; e

(c) o fim do período de relatório.

30F. (Não convergido)

30F. Não convergido.

30G. Para cada classe de instrumentos financeiros não mensurados pelo valor justo no balanço patrimonial, mas para os quais o valor justo é divulgado, a entidade deve divulgar as informações exigidas pelo item 30C(b), (d) e (h). No entanto, a entidade não é obrigada a fornecer as divulgações quantitativas sobre

dados não observáveis significativos utilizados nas mensurações do valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para mensurações do valor justo estimadas utilizando dados não observáveis, exigidas pelo item 30C(d). Para tais instrumentos financeiros, a entidade não precisa fornecer as demais divulgações exigidas por esta Norma.

30H. Para um passivo mensurado ao valor justo e emitido com um reforço de crédito de terceiros inseparável, o emissor deve divulgar a existência desse reforço de crédito e se ele está refletido na mensuração do valor justo do passivo.

30I. Uma entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas por esta Norma em formato de tabela, a menos que outro formato seja mais apropriado.

31. (Eliminado).

32. (Eliminado).

33. (Eliminado).

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;

(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; e

(c) a razão pela qual a entidade concluiu que o preço da transação não era a melhor evidência do valor justo, incluindo uma descrição da evidência que apoia o valor justo.

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);

(c) para contrato que contenha característica de participação discricionária se o valor justo dessa característica não puder ser mensurado de maneira confiável; e

(d) para passivos de arrendamento.

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 39, 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 39, 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 desreconhecimentos 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 referem 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 39 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 39, 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 referem 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 suplementam 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 anuais 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 anuais 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 deve 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) da:

(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 nas 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 nas 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 nas 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 nas 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 nas 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 nas

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 2027, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que estes prevalecem.

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027, e revoga a NBC TSP 33, publicada no DOU, Seção 1, de 10 de dezembro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos - casos em que esses prevalecem.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP Nº 37, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2025

Aprova a NBC TSP 37 - 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 Federação Internacional de Contadores (Ifac), que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 45 - Property, Plant, and Equipment, editada pelo InternationalPublic Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants(IPSASB/Ifac) e revisada de acordo com o IPSASBHANDBOOK 2025:

NBC TSP 37 - ATIVO IMOBILIZADO

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 o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação aos mesmos.

Alcance (ver itens A1-A7)

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 quando outra NBC TSP exigir ou permitir tratamento contábil diferente.

3. Esta Norma não se aplica a:

(a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras (ver NBC TSP 26, Ativo Biológico e Produto Agrícola). Esta Norma se aplica às plantas portadoras, mas não se aplica aos produtos dessas plantas portadoras;

(b) direitos de exploração mineral e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes;

(c) ativo imobilizado classificado como mantido para alienação de acordo com a NBC TSP 36, Ativo Não Circulante Mantido para Alienação e Operação Descontinuada; e

(d) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver NBC TSP 42, Exploração e Avaliação de Recursos Minerais).

Contudo, esta Norma se aplica aos ativos imobilizados utilizados para desenvolver ou manter os ativos descritos nos itens 3(a), 3(b) e 3 (d).

4. 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 para suas propriedades para investimento.

Definições (ver itens A8-A11)

5. 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.

Ativo imobilizado é o ativo tangível que:

(a) é mantido para o uso na produção ou no fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (exceto se estiver no alcance de NBC TSP específica), ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período contábil.

Valor residual do ativo é o montante estimado que a entidade obteria com a venda 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.

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

Os termos a seguir são utilizados nesta norma com o mesmo significado que a NBC TSP 38, Mensuração:

(a) custo histórico;

(b) valor corrente operacional; e

(c) valor justo.

Valor recuperável de serviço é o definido na NBC TSP 09, Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa, e é utilizado nesta Norma com o mesmo significado.

Valor recuperável é o definido na NBC TSP 10, Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, e é utilizado nesta Norma com o mesmo significado.

Plantas portadoras é definido na NBC TSP 26 e é utilizado nesta Norma com o mesmo significado.

Reconhecimento (ver itens A12-A16)

6. Um item do ativo imobilizado deve ser reconhecido 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 item puder ser mensurado confiavelmente.

7. Se a entidade possuir itens tangíveis do patrimônio cultural que satisfaçam a definição de ativo, mas que não satisfaçam aos critérios de reconhecimento do item 6(b), as informações exigidas pelo item 77 devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis. Quando a informação sobre o custo ou o valor corrente do ativo do patrimônio cultural tangível estiver disponível, a entidade deve, a partir dessa data, reconhecer o ativo de acordo com o item 6 e aplicar os critérios de mensuração desta Norma.

8. 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 (a) desagregar itens individualmente significantes, tais como pisos de um edifício, em unidades de conta separadas quando o objetivo para o qual a entidade mantém o edifício é tanto a capacidade operacional como financeira ou (b) agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamento, e aplicar o critério ao valor agregado.

9. 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, construir ou desenvolver um item do ativo imobilizado e custos incorridos posteriormente para adicionar, substituir suas partes ou prestar manutenção a ele. O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são utilizados para construir, adicionar, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso.

10. Itens do ativo imobilizado podem ser necessários por razões de segurança ou ambientais. A aquisição, construção ou desenvolvimento 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, construído ou desenvolvido 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 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 e NBC TSP 10.

Mensuração Inicial (ver itens A17-A19)

11. O item do imobilizado que atenda aos critérios para reconhecimento deve ser mensurado pelo seu custo, conforme descrito nos itens 14-19, a menos que seja adquirido por meio de uma transação sem contraprestação.

12. Os ativos imobilizados adquiridos por meio de uma transação sem contraprestação serão mensurados pelo seu custo atribuído. A entidade deve aplicar a NBC TSP 38 ao mensurar o custo atribuído de um ativo imobilizado.

13. Para fins desta Norma, a mensuração no reconhecimento de item do ativo imobilizado adquirido sem custo ou com custo simbólico pelo custo atribuído conforme os requisitos do item 12, não constitui reavaliação. Consequentemente, os critérios de reavaliação presentes no item 29 e no Apêndice A somente se aplicam quando a entidade opta por reavaliar o item do ativo imobilizado em períodos contábeis subsequentes.

Elementos do Custo

14. 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; e

(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.

15. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

(a) custos de benefícios a empregados (conforme definido na NBC TSP 15, Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição, construção ou desenvolvimento 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 (ou seja, avaliar se o desempenho técnico e físico do ativo é capaz de ser utilizado na produção ou no fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos); e

(f) honorários profissionais.

16. 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.

17. 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.

18. Itens podem ser produzidos ao colocar o ativo imobilizado no local e na condição necessários para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela administração (tais como amostras produzidas ao testar se o ativo está a funcionar corretamente). A entidade reconhece as receitas da venda de tais itens, e o custo desses itens, diretamente no resultado de acordo com as normas aplicáveis. A entidade mensura o custo desses itens aplicando os critérios de mensuração da NBC TSP 04.

19. 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.

Mensuração do Custo

20. O custo de item do ativo imobilizado é o seu preço à vista ou, para item referido no item 12, o seu custo atribuído 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, de acordo com o tratamento alternativo da NBC TSP 14, Custos de Empréstimos.

21. 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 corrente a não ser que a operação de permuta não tenha natureza comercial ou o valor corrente 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 corrente, seu custo deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

22. A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial, considerando a extensão na qual seus fluxos de caixa futuros ou potencial de serviços serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

(a) a configuração (risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo cedido; ou

(b) parcela das operações da entidade for afetada pelas mudanças resultantes da permuta; e

(c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor corrente dos ativos permutados.

Para determinar se parcela das operações da entidade foi afetada pela permuta, conforme item 22 (b), a entidade deve calcular o valor presente dos fluxos de caixa esperados (ou fluxos de caixa pós-tributação quando aplicável) em razão do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

23. O valor corrente do ativo é mensurável confiavelmente, se a variabilidade na faixa de estimativas razoáveis do valor corrente não for significativa para esse ativo ou se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor corrente. Se a entidade for capaz de mensurar confiavelmente tanto o valor corrente do ativo recebido quanto do ativo cedido, então o valor corrente do ativo cedido deve ser utilizado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor corrente do ativo recebido seja mais evidente.

Mensuração Subsequente (ver itens A20-A36)

24. A entidade deve escolher o modelo do custo histórico do item 26 ou o modelo do valor corrente do item 27 como sua política contábil e deve aplicar tal política para a classe inteira de ativos imobilizados.

25. Quando os critérios de mensuração são aplicados ao item do ativo imobilizado após o reconhecimento, a entidade deve aplicar a NBC TSP 38. Se a mensuração inicial de um item do ativo imobilizado incluiu uma estimativa inicial do custo de desmontagem e remoção do item e restauração do local, conforme o item 14(c), para o qual a entidade reconheceu um passivo correspondente de acordo com a NBC TSP 03, a entidade também aplicará o Apêndice 2 da NBC TSP 03 na mensuração subsequente do item.

Modelo do Custo Histórico

26. Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado deve ser apresentado pelo custo histórico menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Modelo do Valor Corrente (ver itens A20-A23)

27. Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor corrente possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor corrente operacional na data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. O objetivo principal pelo qual a entidade mantém um item ou parte de um item do ativo imobilizado determina a base de mensuração do valor corrente. Um item ou parte de um item do ativo imobilizado mantido principalmente por sua capacidade operacional é mensurado pelo valor corrente operacional, e quando é mantido principalmente por sua capacidade financeira é mensurado pelo valor justo.

28. A base de mensuração utilizada para mensurar o valor corrente, seja o valor corrente operacional ou o valor justo, deve ser aplicada consistentemente a um item ou a parte de um item do ativo imobilizado em cada data de mensuração, a menos que o objetivo principal para o qual a entidade mantém um item ou parte de um item do ativo imobilizado seja alterado. Nesse caso, é apropriada uma alteração na base de mensuração do valor corrente, do valor corrente operacional para o justo valor, ou viceversa.

29. 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 corrente na data das demonstrações contábeis. O tratamento contábil para a reavaliação é estabelecido nos itens 36 a 38.

30. A frequência das reavaliações depende das mudanças no valor corrente dos itens do ativo imobilizado que estão sendo reavaliados. Quando o valor corrente 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 corrente, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo imobilizado sem variações significativas no seu valor corrente. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.

31. 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 36 e 37.

32. Se o item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada.

33. As perdas por redução ao valor recuperável e as reversões de perdas de um ativo segundo a NBC TSP 09 e a NBC TSP 10 não dão necessariamente origem à necessidade de reavaliar a classe de ativos à qual esse ativo, ou grupo de ativos, pertence.

34. 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) maquinários;
(d) navios;
(e) aeronaves;
(f) armamentos;
(g) veículos motorizados;
(h) móveis e utensílios;
(i) equipamentos de escritório;
(j) plataformas de petróleo;
(k) plantas portadoras;
(l) acervos do patrimônio cultural; e
(m) bens de infraestrutura.

Ao agrupar o ativo imobilizado em classes, a entidade pode identificar itens de natureza semelhante, mas mantidos para funções diferentes, ou vice-versa. Por exemplo, embora várias parcelas de terra possam ser de natureza semelhante, algumas podem ser mantidas para fins agrícolas e outras para fins comerciais. Isso pode resultar na identificação de duas classes de terrenos pela entidade e na apresentação de informações utilizando o custo histórico para uma classe e o valor corrente para a outra.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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 (ver itens A24-A36)

41. Cada componente de item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

42. 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.

43. 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.

44. A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.

45. 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.

46. 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 (ver itens A25-A27)

47. O valor depreciável do ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

48. 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, de acordo com a NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

49. A depreciação deve ser reconhecida mesmo que o valor corrente 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/ou o ativo deve ser testado quanto a redução ao valor recuperável de acordo com o item 59 e devidamente ajustado.

50. 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 geralmente 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.

51. Se o valor contábil 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.

Vidas Úteis Definidas e Indefinidas (ver itens A28-A32)

52. A entidade deve avaliar se a vida útil do ativo imobilizado é definida ou indefinida e, se for definida, a duração ou o número de unidades de produção ou similares que constituem essa vida útil. Os terrenos geralmente têm vida útil indefinida. Há uma presunção refutável de que os ativos imobilizados, exceto terrenos, têm vidas úteis definidas. Os ativos imobilizados devem ser considerados pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base em uma análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo forneça potencial de serviço ou seja utilizado para gerar entradas de caixa líquidas para a entidade.

53. O item do ativo imobilizado com vida útil definida deve ser depreciado. O item do imobilizado com vida útil indefinida não deve ser depreciado.

54. O termo "indefinido" não significa "infinito". A vida útil do ativo imobilizado deve refletir a evidência de fatores que podem afetar a vida útil no momento da estimativa da vida útil do ativo. As projeções desses fatores e da vida útil estimada devem ser realistas e não otimistas ou pessimistas, o que significa que devem ser apoiadas por evidências objetivas e gerar medidas relevantes e fielmente representativas do valor dos ativos e da depreciação, em vez de projeções otimistas ou pessimistas desses fatores. Por exemplo, a conclusão de que a vida útil do ativo imobilizado é indefinida não deve depender de dispêndios futuros superiores aos necessários

para manter o ativo no seu atual padrão de desempenho. Tampouco tal conclusão deveria depender de ações de preservação para as quais não haja probabilidade realista sob restrições orçamentárias atuais ou projetadas.

55. A vida útil de um item do ativo imobilizado pode ser muito longa ou mesmo indefinida. A incerteza sobre a vida útil de um ativo quando esta é muito longa não justifica a escolha de uma vida que seja irrealisticamente curta.

Revisões Anuais dos Testes de Redução ao Valor Recuperável para Ativos com Vida Útil Indefinida

56. A entidade é obrigada a rever anualmente os ativos imobilizados com vida útil indefinida quanto a indicações de redução ao valor recuperável de acordo com a NBC TSP 09 e a NBC TSP 10.

Método de Depreciação (ver itens A33-A34)

57. 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.

58. 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, de acordo com a NBC TSP 23.

Redução ao valor recuperável

59. 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, 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

60. 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.

61. Reduções ao valor recuperável ou perdas de itens do ativo imobilizado, pagamentos ou reivindicações relativas a indenizações de terceiros e qualquer aquisição, construção ou desenvolvimento 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 o caso;

(b) desreconhecimento de itens do ativo imobilizado obsoletos ou alienados é determinado de acordo com esta Norma;

(c) indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, extraviados ou abandonados deve ser reconhecida no resultado do período quando a indenização se tornar recebível; e

(d) o custo de itens do ativo imobilizado restaurados, adquiridos, construídos ou desenvolvidos para reposição deve ser determinado de acordo com esta Norma.

Desreconhecimento

62. O valor contábil de item do ativo imobilizado deve ser desreconhecido:

(a) por ocasião de sua alienação; ou

(b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.

63. Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado do período quando do desreconhecimento (a menos que a NBC TSP 35, Arrendamentos, exija o contrário em uma venda ou retroarrendamento).

64. Existem várias formas de alienação de item do ativo imobilizado (por exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou doação). A data de alienação de um item do ativo imobilizado é a data em que o destinatário obtém o controle desse item de acordo com os critérios, e quaisquer obrigações exequíveis ou obrigações de conformidade da NBC TSP 39, Receita. A NBC TSP 35 deve ser aplicada na alienação por meio de venda e retroarrendamento.

65. Se, de acordo com o critério do reconhecimento previsto no item 6, a entidade reconhecer no valor contábil do item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve desreconhecer o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, ela pode utilizar o custo de substituição como indicativo do custo da parte substituída na época em que foi adquirida ou construída.

66. Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre a receita líquida de venda, se houver, e o valor contábil do item.

67. A quantia a receber pela venda de ativo imobilizado deve ser reconhecida no resultado, inicialmente pelo seu valor justo, juntamente com a baixa do ativo. Se o pagamento pelo item for diferido, o recebível deve ser reconhecido inicialmente pelo valor equivalente em dinheiro. A diferença entre o valor nominal do recebível e o valor equivalente em dinheiro deve ser reconhecida como receita de juros de acordo com a NBC TSP 39.

68. 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 alienação. O recebimento da venda desses ativos deve ser reconhecido como receita de acordo com a NBC TSP 39. A NBC TSP 36 não se aplica quando ativos que são mantidos para alienação no decurso normal das suas operações são transferidos para estoques.

Divulgação

Divulgação Geral para Ativos Imobilizados

69. 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) ativos classificados como mantidos para alienação ou incluídos em um grupo classificado como mantidos para alienação, de acordo com a NBC TSP 36;

(iii) aquisições por meio de combinações do setor público;

(iv) aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 29, 36 e 37 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.

70. 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 ou desenvolvimento; e

(c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição, construção ou desenvolvimento de ativos imobilizados.

71. Se não forem apresentadas separadamente na demonstração do resultado, as demonstrações contábeis também devem divulgar:

(a) o montante da indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que foram reduzidos a valor recuperável, perdidos ou cedidos e que estão incluídos no resultado do período; e

(b) as quantias de receitas e custos incluídas no resultado do período de acordo com o item 18 que se relacionam com itens produzidos que não são um produto das atividades normais da entidade, e cuja(s) linha(s) de item(ns) na demonstração do resultado abrange(m) tais receitas e custos.

72. 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.

73. De acordo com a NBC TSP 23, 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.

74. 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) a reserva de reavaliação, indicando as alterações do período e quaisquer restrições sobre distribuição do saldo da reserva aos proprietários;

(d) a soma de todas as reservas de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe; e

(e) a soma de todos os déficits de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe.

75. 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 69(e)(iv) a 69(e)(vi).

76. 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 alienação, de acordo com a NBC TSP 36; e

(d) quando o modelo de custo histórico for utilizado e o valor corrente (valor operacional corrente ou valor justo) do ativo imobilizado for materialmente diferente do valor contábil.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar esses valores.

Divulgação de itens do patrimônio cultural não reconhecidos (ver itens A37-A38)

77. Quando o patrimônio cultural ou uma classe de itens do patrimônio cultural não for reconhecido nas demonstrações contábeis porque, na mensuração inicial, seu custo ou valor corrente não pôde ser mensurado confiavelmente, a entidade deve divulgar:

(a) as dificuldades na obtenção de uma mensuração confiável que impediram o reconhecimento; e

(b) a relevância dos itens do patrimônio cultural não reconhecidos em relação ao atendimento dos objetivos da entidade.

78. Quando forem reconhecidos gastos subsequentes com itens do patrimônio cultural não reconhecidos, devem ser aplicados os requisitos de divulgação dos itens 69-76 e 79-84.

Mensuração do Valor Corrente

79. A entidade deve divulgar informação que ajude os usuários das demonstrações contábeis a avaliar:

(a) para ativos imobilizados mensurados pelo valor corrente operacional ou pelo valor justo no Balanço Patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de avaliação e os dados utilizados para desenvolver essas mensurações.

(b) para mensurações do valor justo utilizando dados não observáveis relevantes (Nível 3), ou mensurações do valor corrente operacional estimadas utilizando dados não observáveis relevantes, o efeito das mensurações sobre o resultado do período ou ativos/patrimônio líquido.

80. Para cumprir os objetivos do item 79, a entidade deve considerar todos as seguintes informações:

(a) o nível de detalhe necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) quanta ênfase deve ser dada a cada um dos vários requisitos;

(c) quanta agregação ou desagregação realizar; e

(d) se os usuários das demonstrações contábeis necessitam de informações adicionais para avaliar a informação quantitativa divulgada.

Se as divulgações fornecidas de acordo com esta Norma forem insuficientes para cumprir os objetivos do item 79, a entidade deve divulgar informação adicional necessária para cumprir esses objetivos.

81. Para cumprir os objetivos do item 79, a entidade deve divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de ativo imobilizado (ver item 82 para informações sobre como determinar classes apropriadas de ativos imobilizados para divulgações de mensuração do valor corrente) mensurados pelo valor corrente operacional ou pelo valor justo no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:

(a) o valor corrente operacional ou mensuração do valor justo no final do período a que se referem as demonstrações contábeis;

(b) se tiver havido uma alteração na base de mensuração (por exemplo, alteração do valor corrente operacional para o valor justo), a entidade deve divulgar essa alteração e a(s) razão(ões) para a fazer;

(c) para mensurações do valor corrente operacional, se são estimadas utilizando dados observáveis ou não observáveis. Para mensurações de valor justo, o nível da hierarquia de valor justo dentro do qual as mensurações de valor justo estão categorizadas na sua totalidade (nível 1, 2 ou 3);

(d) para o valor corrente operacional ou mensurações do valor justo estimados utilizando dados não observáveis, uma descrição da(s) técnica(s) de mensuração e dos dados utilizados na mensuração do valor corrente operacional ou do valor justo. Se tiver havido uma alteração na técnica de mensuração (por exemplo, mudança de uma abordagem de custo para uma abordagem de mercado ou a utilização de uma técnica de avaliação adicional), a entidade deve divulgar essa alteração e a(s) razão(ões) para a fazer. Para mensurações de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, ou para valor operacional atual ou mensurações de valor justo estimadas utilizando dados não observáveis relevantes, a entidade deve fornecer

informações quantitativas sobre os dados não observáveis significativos utilizados no valor corrente operacional ou na mensuração do valor justo. A entidade não é obrigada a criar informações quantitativas para cumprir este requisito de divulgação se dados quantitativos não observáveis não forem desenvolvidos pela entidade ao mensurar o valor corrente operacional ou o valor justo (por exemplo, quando a entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de preços de terceiros sem ajuste). Contudo, ao fornecer esta divulgação, a entidade não pode ignorar dados quantitativos não observáveis que sejam significativos para o valor corrente operacional ou para a mensuração do valor justo e que estejam razoavelmente disponíveis para a entidade;

(e) para mensurações de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, ou para mensurações de valor corrente operacional estimadas utilizando dados não observáveis relevantes, uma reconciliação dos saldos iniciais com os saldos finais, divulgando separadamente as alterações durante o período atribuíveis ao seguinte:

(i) ganhos ou perdas totais do período reconhecidos como resultado do período, e a(s) rubrica(s) do resultado do período em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(ii) ganhos ou perdas totais do período reconhecidos no patrimônio líquido, e a(s) linha(s) de item(s) no patrimônio líquido em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(iii) compras e vendas (cada um desses tipos de alterações divulgadas separadamente);

(f) para mensurações de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, ou para valor corrente operacional estimado utilizando dados não observáveis relevantes, o valor dos ganhos ou perdas totais para o período em (e)(i) incluído no resultado do período que é atribuível à alteração nos ganhos ou nas perdas não realizados relativos aos itens do ativo imobilizado detidos no final do período a que se referem as demonstrações contábeis, e à(s) rubrica(s) de resultado do período em que esses ganhos ou perdas não realizados são reconhecidos;

(g) para mensurações de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, ou para mensurações de valor corrente operacional estimadas utilizando dados não observáveis relevantes, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, como a entidade decide suas políticas e procedimentos de avaliação e analisa alterações no valor corrente operacional ou nas mensurações do valor justo de período a período); e

(h) Para mensurações de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo ou para mensurações de valor corrente operacional estimadas utilizando dados não observáveis relevantes, uma descrição narrativa da sensibilidade do valor corrente operacional ou mensuração de valor justo a mudanças em dados não observáveis se uma mudança nesses dados para um valor diferente pode resultar em um valor corrente operacional significativamente mais alto ou mais baixo ou numa mensuração valor justo. Se existirem inter-relações entre esses dados e outros dados não observáveis utilizados no valor corrente operacional ou na mensuração do valor justo, a entidade deve também fornecer uma descrição dessas inter-relações e de como podem ampliar ou mitigar o efeito das alterações nos dados não observáveis sobre o valor corrente operacional ou a mensuração do valor justo. Para cumprir esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade a alterações nos dados não observáveis deve incluir, no mínimo, os dados não observáveis divulgados no cumprimento da alínea (d).

82. Para efeitos de divulgações de mensuração do valor corrente, a entidade pode decidir que é necessária uma maior desagregação das classes de ativo imobilizado (ver item 34) com base (a) nas bases de mensuração aplicadas, e (b)) o nível da hierarquia do valor justo dentro do qual a mensuração do valor justo é categorizada, ou a extensão em que o valor corrente operacional utiliza dados observáveis ou não observáveis.

O número de classes pode necessitar ser maior para mensurações de valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, ou para mensurações de valor corrente operacional estimadas utilizando dados não observáveis relevantes, porque essas mensurações têm um maior grau de incerteza e subjetividade. A determinação de classes apropriadas de ativo imobilizado para as quais devem ser fornecidas divulgações sobre o valor corrente operacional ou mensurações do valor justo requer julgamento. Uma classe de ativo imobilizado exigirá, muitas vezes, uma desagregação maior do que as linhas de itens apresentadas no balanço patrimonial. Contudo, a entidade deve fornecer informação suficiente para permitir a reconciliação com as linhas de itens apresentadas no balanço patrimonial.

83. Para cada classe do ativo imobilizado mensurada com base no custo histórico no balanço patrimonial, mas para a qual o valor corrente operacional ou o valor justo é divulgado, a entidade deve divulgar a informação exigida pelo item 81(b), (c) e (g). Contudo, a entidade não é obrigada a fornecer divulgações quantitativas sobre dados não observáveis relevantes utilizados nas mensurações do valor justo categorizadas no Nível 3 da hierarquia do valor justo, ou para o valor corrente operacional ou mensurações do valor justo estimadas utilizando dados não observáveis relevantes, exigido pelo item 81(d). Para esses ativos imobilizados, a entidade não precisa fornecer as outras divulgações de mensuração do valor corrente exigidas por esta Norma.

84. A entidade deve apresentar as divulgações quantitativas de mensuração do valor corrente exigidas por esta Norma em um formato tabular, a menos que outro formato seja mais apropriado.

Disposições Transitórias

85. (Não convergido).

86. (Não convergido).

87. A entidade deve aplicar esta Norma retrospectivamente, de acordo com a NBC TSP 23, exceto quando:

(a) a entidade pode optar por mensurar os ativos do patrimônio cultural pelo seu custo atribuído quando não estiver disponível informação confiável sobre os custos desses ativos à data de aplicação desta Norma.

(b) se, na aplicação inicial desta Norma, existir uma diferença entre o valor contábil anterior pelo valor justo e o novo valor contábil pelo valor justo ou valor corrente operacional, a entidade deve reconhecer essa diferença como um ajuste nos resultados acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) sem reapresentação da informação comparativa.

88. Os requisitos dos itens 21-22 relativamente à mensuração inicial de um item do ativo imobilizado adquirido em uma transação de permuta de ativos devem ser aplicados prospectivamente apenas a transações futuras.

89. (Não convergido).

Vigência

Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2027, 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 2027, a NBC TSP 07, Ativo Imobilizado, publicada no DOU, Seção 1, de 28 de setembro de 2017.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

(DOU, 17.03.2026)

BOIR7624---WIN/INTER

"Normalmente as oportunidades estão disfarçadas de trabalho duro, é por isso que a maioria das pessoas não as reconhecem."

Ann Landers