



# INFORMEF

**ABRIL/2026 - 3º DECÊNIO - Nº 1286 - ANO 36**

## **BEAP - BOLETIM ETÉCNICO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**ADMINISTRAÇÃO/CONTABILIDADE**

### **ÍNDICE**

AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES PÚBLICA FEDERAIS - TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DE RELEVANTE INTERESSE REGULATÓRIO - DISPOSIÇÕES. (PORTARIA NORMATIVA AGU Nº 214/2026) ----- PÁG. 213

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC - INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO - DISPOSIÇÕES. (NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL (R1)/2025) ----- PÁG. 227

#### **INFORMEF**

Rua: Padre Eustáquio, 145, Sala 9 - Carlos Prates

CEP: 30.710-580 - BH - MG

TEL.: (31) 2121-8700

[www.informef.com.br](http://www.informef.com.br)

# AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES PÚBLICA FEDERAIS - TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DE RELEVANTE INTERESSE REGULATÓRIO - DISPOSIÇÕES

PORTARIA NORMATIVA AGU Nº 214, DE 31 DE MARÇO DE 2026.

## OBSERVAÇÕES INFORMEF

O Advogado-Geral da União, por meio da Portaria Normativa AGU nº 214/2026, dispõe sobre a transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais.

### PARECER DO ATO LEGISLATIVO

#### 1. IDENTIFICAÇÃO DO ATO NORMATIVO

- **Tipo:** Portaria Normativa
- **Órgão:** Advocacia-Geral da União (AGU)
- **Número/Data:** nº 214, de 31/03/2026
- **Publicação:** DOU
- **Ementa:**

“Dispõe sobre a transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais.”

- **Fundamento legal:**
  - Lei nº 13.988/2020 (transação tributária - ampliação para créditos não tributários)
  - Lei Complementar nº 73/1993 (Lei Orgânica da AGU)
- **Vigência:**

“Esta Portaria Normativa entra em vigor na data de sua publicação.” (art. 46)

#### 2. OBJETO E CONTEXTO NORMATIVO

A Portaria regulamenta a **transação de créditos não tributários** inscritos em dívida ativa de autarquias e fundações públicas federais, quando houver **relevante interesse regulatório**.

##### Finalidade central:

- Viabilizar o **equacionamento de dívidas** para:
  - garantir **políticas públicas**
  - assegurar **continuidade de serviços públicos regulados**
  - preservar **atividade econômica regulada**

Trata-se de instrumento de:

- **governança regulatória**
- **segurança jurídica no ambiente de negócios**
- **eficiência na cobrança pública**

#### 3. PRINCÍPIOS E DIRETRIZES

A norma materializa princípios constitucionais e administrativos:

- **Legalidade (art. 37, CF)**
- **Eficiência administrativa**
- **Segurança jurídica**

- **Isonomia e impessoalidade** (expressamente exigidos no art. 5º, II)
- **Função social da regulação** (art. 5º, III, “c”)

Destaque normativo:

“vedado o reconhecimento de relevante interesse regulatório de caráter geral” (art. 5º, II)

Ou seja, exige-se **delimitação objetiva de devedores**, evitando benefícios genéricos.

#### 4. ESTRUTURA E CONTEÚDO NORMATIVO

##### 4.1 Modalidades de transação

“São modalidades de transação:

- I - transação por adesão;
- II - transação individual.” (art. 2º)

##### 4.2 Reconhecimento do relevante interesse regulatório

###### Requisitos essenciais (art. 5º)

A autarquia deve apresentar **manifestação fundamentada**, contendo:

- justificativa de política pública
- delimitação dos devedores
- fundamentos jurídicos e econômicos
- prazo de vigência
- estimativa das dívidas

Trecho essencial:

“a necessidade do equacionamento das dívidas para assegurar as políticas públicas ou os serviços públicos”

###### Competência decisória

“O Advogado-Geral da União poderá reconhecer o relevante interesse regulatório...” (art. 10)

Efeitos:

- autoriza transação
- não gera direito subjetivo ao devedor

##### 4.3 Vedações relevantes

Art. 11 estabelece limites rigorosos:

Vedado transacionar:

- crédito tributário
- crédito não inscrito em dívida ativa
- crédito com decisão judicial definitiva favorável
- devedor contumaz
- redução do principal

Destaque:

“Fica vedada a... redução do montante principal do crédito”

#### 4.4 Benefícios da transação

Art. 14:

- desconto
- parcelamento
- moratória
- diferimento
- flexibilização de garantias

Limites gerais:

Situação	Desconto máximo	Prazo
Regra geral	65%	120 meses
Pequenos (MEI, ME, etc.)	70%	145 meses

Base legal:

“redução máxima... de 65%” (art. 16)

“redução máxima... de 70%” (art. 17)

#### 4.5 Obrigações do devedor

Art. 20 (núcleo jurídico essencial):

- prestar informações patrimoniais
- renunciar a ações judiciais
- desistir de recursos
- confessar dívida

Trecho crítico:

“confissão irrevogável e irretroatável dos créditos” (art. 29, II)

#### 4.6 Transação individual

- proposta exclusiva da PGF (não do devedor)
- possibilidade de contraproposta

Limites de alçada:

Valor	Autoridade
até R\$ 500 mil	Procurador
até R\$ 5 milhões	chefia
até R\$ 10 milhões	Procurador Regional

#### 4.7 Transação por adesão

- via edital público
- adesão eletrônica (Sapiens)

Conteúdo obrigatório do edital:

- critérios de elegibilidade
- formas de pagamento
- hipóteses de rescisão

#### 4.8 Efeitos da transação

Art. 29:

- confissão da dívida
- irretratabilidade
- suspensão da exigibilidade
- não há novação

Destaque:

“não implica novação da dívida”

#### 4.9 Rescisão

Hipóteses principais:

- inadimplência (3 parcelas ou 1 final)
- fraude
- ocultação patrimonial

Efeitos:

- perda dos benefícios
- cobrança integral
- execução das garantias

“afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas” (art. 36)

### 5. IMPACTOS E IMPLICAÇÕES PRÁTICAS

**Para empresas reguladas**

- possibilidade de **regularização estruturada de passivos**
- acesso a **descontos relevantes (até 70%)**
- exigência de:
  - compliance regulatório
  - transparência patrimonial
  - renúncia a litígios

**Para autarquias**

- instrumento de **gestão regulatória ativa**
- preservação de:
  - concessões
  - serviços públicos
  - equilíbrio econômico-regulatório

**Para o ambiente de negócios**

- aumento da **segurança jurídica**
- redução de litígios
- incentivo à regularização

### 6. COMPATIBILIDADE JURÍDICA

Compatível com:

- Lei nº 13.988/2020
- CPC (art. 487, III, “c”)
- princípios constitucionais

Pontos de atenção:

- discricionariedade elevada da PGF
- ausência de direito subjetivo do contribuinte
- exigência de renúncia ampla de direitos

## 7. QUADRO SINTÉTICO DOS DISPOSITIVOS

Dispositivo	Conteúdo in verbis	Impacto
Art. 2º	"transação por adesão... individual"	Define modalidades
Art. 5º	"necessidade do equacionamento..."	Base do interesse regulatório
Art. 11	"vedada... redução do montante principal"	Limitação relevante
Art. 16	"redução máxima de 65%"	Limite geral
Art. 17	"redução máxima de 70%"	Benefício ampliado
Art. 29	"confissão irrevogável"	Alto impacto jurídico
Art. 36	"cobrança integral das dívidas"	Risco da rescisão

## 8. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES (VISÃO INFORMEF)

### Pontos estratégicos

- Norma inaugura **novo modelo de cobrança regulatória**
- Foco em **eficiência econômica e continuidade de serviços**
- Instrumento robusto de **negociação administrativa**

### Riscos jurídicos

- renúncia irretratável de direitos
- possibilidade de rescisão com efeitos gravosos
- manutenção de garantias

### Recomendações práticas

1. Avaliar economicamente a adesão vs. litígio
2. Revisar passivos regulatórios inscritos em dívida ativa
3. Estruturar **plano de conformidade regulatória**
4. Validar impactos contábeis e financeiros
5. Monitorar editais de adesão da AGU

## 9. CONCLUSÃO FINAL (PADRÃO EXECUTIVO)

A **Portaria Normativa AGU nº 214/2026** representa um **marco relevante na cobrança de créditos não tributários**, ao integrar instrumentos de transação com objetivos regulatórios, ampliando a função da dívida ativa como ferramenta de política pública.

Trata-se de norma **altamente estratégica**, com potencial de impacto direto em empresas reguladas, exigindo análise técnica criteriosa para adesão segura e eficiente.

### INFORMEF LTDA.

Consultoria Tributária, Trabalhista e Empresarial

*"Produzindo informação segura, normativa e prática para decisões estratégicas"*

Dispõe sobre a transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais.

O ADOGADO-GERAL DA UNIÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 4º, *caput*, incisos I, VI e XVIII, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, tendo em vista o disposto no art. 22-E da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, e o que consta no Processo Administrativo nº 00407.099819/2025-18, RESOLVE:

## CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Portaria Normativa dispõe sobre a transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais de que trata o Capítulo III-A da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

Art. 2º São modalidades de transação na cobrança de relevante interesse regulatório:

- I - transação por adesão; e
- II - transação individual.

## CAPÍTULO II DO RECONHECIMENTO DO RELEVANTE INTERESSE REGULATÓRIO

### Seção I

#### Do processo de reconhecimento de relevante interesse regulatório

Art. 3º O processo de reconhecimento de relevante interesse regulatório na cobrança da dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais será instaurado pela Procuradoria-Geral Federal, por meio da Subprocuradoria Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos:

I - por iniciativa própria, caso em que deverá solicitar à autarquia ou fundação pública federal credora manifestação fundamentada, indicando qual é a situação que deseja ver analisada, para fins de reconhecimento de relevante interesse regulatório; ou

II - a partir de requerimento da autarquia ou fundação pública federal credora, a ser instruído com manifestação fundamentada, para fins de reconhecimento de relevante interesse regulatório.

Art. 4º Na hipótese de instauração de processo de reconhecimento de relevante interesse regulatório na cobrança da dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais de que trata o art. 3º, a Procuradoria-Geral Federal cientificará a Câmara de Promoção de Segurança Jurídica no Ambiente de Negócios da Advocacia-Geral da União - Sejan, instituída pela Portaria Normativa AGU nº 173, de 28 de abril de 2025, para acompanhamento do procedimento, conforme suas competências.

§ 1º Para subsidiar o acompanhamento previsto no *caput*, a Procuradoria-Geral Federal cientificará a Sejan quando receber as manifestações:

I - da autarquia ou fundação pública federal, conforme disposto no art. 5º;

II - da Subprocuradoria Federal de Consultoria Jurídica, conforme disposto no art. 7º; e

III - da Subprocuradoria Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos, conforme disposto no art. 8º.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º, a Sejan poderá indicar à Subprocuradoria Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos situação que enseje avaliação quanto ao reconhecimento de relevante interesse regulatório.

Art. 5º A manifestação fundamentada da autarquia ou fundação pública federal para fins de reconhecimento de relevante interesse regulatório deverá contemplar:

I - a necessidade do equacionamento das dívidas para assegurar as políticas públicas ou os serviços públicos sob responsabilidade da autarquia ou fundação pública federal;

II - a delimitação, com base em critérios objetivos, do grupo ou conjunto de devedores a ser abrangido, observando-se os princípios da isonomia e da impessoalidade, vedado o reconhecimento de relevante interesse regulatório de caráter geral;

III - a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam o relevante interesse regulatório, considerando, quando possível:

a) a relevância da manutenção das atividades dos devedores ou agentes econômicos regulados pela autarquia ou fundação pública federal credora e do atendimento aos usuários de serviços públicos regulados;

b) o desempenho da política pública ou dos serviços públicos tutelados pela autarquia ou fundação pública federal credora;

c) a preservação da função social da regulação ou da política pública, em especial do seu caráter pedagógico, quando envolver multas decorrentes do exercício do poder de polícia; e

d) as vantagens sociais, ambientais, econômicas, de segurança ou de saúde decorrentes da substituição dos meios ordinários e convencionais de cobrança pelo equacionamento das dívidas e obrigações por meio da transação, com o objetivo de evitar o agravamento de problemas regulatórios ou de falhas na prestação de serviços públicos;

IV - o período de vigência do reconhecimento do relevante interesse regulatório, vedado seu reconhecimento por prazo indeterminado;

V - a estimativa das dívidas potencialmente alcançadas; e

VI - os parâmetros e as justificativas para exigência dos seguintes compromissos adicionais, quando for o caso:

a) manutenção da prestação dos serviços públicos, nos termos do ato de delegação;

b) conclusão da obra de construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento, nos termos do ato de delegação;

c) manutenção da regularidade dos pagamentos à autarquia ou fundação pública federal detentora do poder concedente, nos termos do ato de delegação; e

d) apresentação de plano de conformidade regulatória à autarquia ou fundação pública federal credora.

Art. 6º A manifestação a que se refere o art. 5º deverá:

I - estar acompanhada de manifestação conclusiva da Procuradoria Federal junto à autarquia ou fundação pública federal quanto à sua aderência à legislação que disciplina as atividades finalísticas da autarquia ou fundação pública federal; e

II - ser aprovada pelo dirigente máximo da autarquia ou fundação pública federal.

§ 1º A aprovação mencionada no inciso II do *caput* será de competência do órgão colegiado, caso este seja o órgão máximo da autarquia ou fundação pública federal.

§ 2º No caso das agências reguladoras, a manifestação também deverá:

I - ser precedida de elaboração de Análise de Impacto Regulatório - AIR, de que trata o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019; e

II - ser proferida no prazo de cento e oitenta dias, após a provocação da Procuradoria-Geral Federal.

## Seção II

### Da análise do processo de reconhecimento de relevante interesse regulatório

#### Subseção I

##### Do exame pela Procuradoria-Geral Federal

Art. 7º Após a manifestação da autarquia ou fundação pública federal de que trata o art. 5º, a Subprocuradoria Federal de Consultoria Jurídica se manifestará sobre o atendimento dos requisitos necessários ao reconhecimento do relevante interesse regulatório.

Art. 8º Após a manifestação da Subprocuradoria Federal de Consultoria Jurídica, a Subprocuradoria Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos elaborará manifestação analisando os seguintes pontos:

I - a aderência à legislação que disciplina as atividades de cobrança e recuperação de créditos da autarquia ou fundação pública federal;

II - a pertinência da eventual celebração da transação com a estratégia da Procuradoria-Geral Federal para a cobrança dos créditos da autarquia ou fundação pública federal; e

III - a modalidade de transação adequada.

Parágrafo único. A Subprocuradoria Federal de Consultoria Jurídica e a Subprocuradoria Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos poderão solicitar informações ou manifestações complementares de outros órgãos da Procuradoria-Geral Federal ou da autarquia ou fundação pública federal credora para subsidiar suas manifestações.

Art. 9º As manifestações previstas nos arts. 7º e 8º serão submetidas à Procuradoria-Geral Federal, que, em caso de aprovação, remeterá o processo de reconhecimento de relevante interesse regulatório ao Advogado-Geral da União, cientificando a Sejan.

#### Subseção II

##### Ato do Advogado-Geral da União

Art. 10. O Advogado-Geral da União poderá reconhecer o relevante interesse regulatório quando o equacionamento de dívidas for necessário para assegurar a efetivação das políticas públicas ou a prestação dos serviços públicos sob responsabilidade das autarquias e fundações públicas federais credoras.

§ 1º O Advogado-Geral da União poderá solicitar manifestação da Sejan antes de proferir sua decisão.

§ 2º O ato de reconhecimento do relevante interesse regulatório pelo Advogado-Geral da União, que deverá indicar seu período de vigência, produz os seguintes efeitos:

I - autoriza a Procuradoria-Geral Federal, durante seu período de vigência, em juízo de oportunidade e conveniência, a propor transação, individual ou por adesão, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público; e

II - não gera direito subjetivo, para os devedores alcançados, de receber proposta de transação, individual ou por adesão, da Procuradoria-Geral Federal.

### CAPÍTULO III DAS DISPOSIÇÕES COMUNS À TRANSAÇÃO INDIVIDUAL E POR ADESÃO

#### Seção I Das vedações

Art. 11. Fica vedada a celebração de transação que envolva:

I - crédito:

a) de natureza tributária;

b) não inscrito em dívida ativa;

c) que tenha sido objeto de transação anterior, qualquer que tenha sido a modalidade, permitindo-se incluir na nova transação os créditos em parcelamento ativo e regular, conforme o art. 18; e

d) integralmente garantido por depósito em dinheiro, seguro garantia ou fiança bancária, quando já houver decisão definitiva de mérito favorável à autarquia ou fundação pública federal credora em processo arbitral ou judicial;

II - acumulação de desconto oferecido na proposta de transação de que trata esta Portaria Normativa com quaisquer outros descontos previstos, em lei ou regulamento, para o mesmo crédito;

III - levantamento, pelo devedor, de depósito em dinheiro vinculado ao crédito transacionado;

IV - utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da CSLL;

V - devedor contumaz, conforme definido em lei específica; e

VI - redução do montante principal do crédito transacionado.

Parágrafo único. A vedação de que trata o inciso VI do *caput* não se aplica a transação que envolva pagamento à vista de créditos com origem em multa decorrente de processo administrativo sancionador.

Art. 12. Se a transação for rescindida, o devedor não poderá celebrar uma nova transação por um período de dois anos, contados da data da rescisão, mesmo que a nova transação se refira a outros débitos.

#### Seção II Das condições

Art. 13. A Procuradoria-Geral Federal, a seu exclusivo critério, poderá exigir as seguintes condições para a celebração de transação, entre outras:

I - pagamento de entrada;

II - manutenção das garantias associadas aos débitos transacionados, quando a transação envolver parcelamento, moratória ou diferimento;

III - apresentação de garantias reais ou fidejussórias, inclusive alienação fiduciária sobre bens móveis ou imóveis e cessão fiduciária de direitos sobre coisas móveis, títulos de crédito, direitos creditórios ou recebíveis futuros, observado o disposto no art. 66-B da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965; e

IV - assunção de compromissos adicionais, nos termos do art. 5º, *caput*, inciso VI.

Parágrafo único. A proposta de transação será elaborada conforme estratégias de cobrança definidas pela Procuradoria-Geral Federal.

#### Seção III Dos benefícios

Art. 14. A Procuradoria-Geral Federal, a seu exclusivo critério, poderá conceder os seguintes benefícios em transação:

I - desconto, definido de acordo com o grau de recuperabilidade do crédito;

II - parcelamento;

III - diferimento do pagamento da segunda parcela, pelo prazo máximo de cento e oitenta dias;

IV - moratória; e

V - flexibilização das regras para:

- a) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; e
- b) constrição ou alienação de bens.

Art. 15. O desconto poderá ser concedido sobre o valor total do crédito.

§ 1º O valor total do crédito corresponde ao montante principal, acrescido de juros, multas e encargos legais.

§ 2º O valor resultante da transação não poderá ser inferior ao montante principal do crédito.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica à transação que envolva pagamento à vista de créditos com origem em multa decorrente de processo administrativo sancionador.

Art. 16. Serão observados os seguintes limites na concessão de desconto e parcelamento:

- I - a redução máxima do valor total dos créditos de 65% (sessenta e cinco por cento); e
- II - o prazo máximo de quitação dos créditos de cento e vinte meses.

Parágrafo único. O prazo máximo de quitação dos créditos de que trata o inciso II do *caput* poderá ser acrescido de até doze meses, desde que o devedor, comprovadamente, desenvolva projetos de interesse social vinculados a política pública ou a serviços públicos prestados pela autarquia ou fundação pública federal credora.

Art. 17. Na transação celebrada com pessoa física, inclusive microempreendedor individual, microempresa ou empresa de pequeno porte, santas casas de misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, bem como com instituições de ensino, serão observados os seguintes limites na concessão de desconto e parcelamento:

- I - a redução máxima do valor total dos créditos de 70% (setenta por cento); e

II - o prazo máximo de quitação dos créditos de cento e quarenta e cinco meses, não se aplicando o disposto no art. 16, parágrafo único.

#### Seção IV

##### Da consolidação dos créditos para a transação

Art. 18. A Procuradoria-Geral Federal, a seu exclusivo critério, poderá admitir que, nos processos administrativos de constituição de crédito em tramitação nas autarquias e fundações públicas federais, os devedores renunciem aos direitos para que os créditos sejam constituídos, inscritos em dívida ativa e incluídos na transação.

Art. 19. Se a transação incluir créditos que já estejam em parcelamento ativo e regular, o devedor poderá pedir a desistência desse parcelamento, hipótese em que serão mantidos os benefícios já concedidos quanto às parcelas vencidas e liquidadas.

Parágrafo único. É vedada a acumulação dos descontos do parcelamento original com os descontos da nova transação.

#### Seção V

##### Das obrigações

Art. 20. São obrigações do devedor, independentemente da modalidade de transação:

I - fornecer, sempre que solicitado, informações sobre bens, direitos, valores, transações, operações e demais atos que permitam conhecer sua situação econômica ou eventuais fatos que impliquem a rescisão do acordo;

II - não utilizar a transação de forma abusiva ou com a finalidade de limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica;

III - declarar que não utiliza pessoa física ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou destinação de bens, direitos e valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública Federal;

IV - declarar que não alienou ou onerou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos;

V - comprometer-se a cumprir as:

- a) exigências e obrigações previstas nesta Portaria Normativa; e
- b) obrigações adicionais eventualmente previstas na proposta de transação individual ou no edital de transação por adesão;

VI - declarar que as informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas são verdadeiras e que não omitiu informações quanto à propriedade de bens, direitos e valores;

VII - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos;

VIII - renunciar, quando for o caso, a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem processos arbitrais ou ações judiciais, inclusive as coletivas, ou em recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio do requerimento de extinção desses processos com resolução de mérito, conforme o art. 487, *caput*, inciso III, alínea "c", da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil; e

IX - renunciar, quando for o caso, a direitos disponíveis nos processos administrativos de constituição de créditos nas autarquias e fundações públicas federais, para que os créditos sejam constituídos, inscritos em dívida ativa e incluídos na transação.

#### **CAPÍTULO IV DA TRANSAÇÃO INDIVIDUAL**

Art. 21. Respeitados os parâmetros do ato do Advogado-Geral da União que reconhecer o relevante interesse regulatório, a Procuradoria-Geral Federal, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá propor transação individual.

Parágrafo único. É vedada a apresentação de proposta de transação individual pelo devedor.

Art. 22. A proposta de transação individual formulada pela Procuradoria-Geral Federal deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e deverá prever, alternativa ou cumulativamente, os benefícios, as condições e as obrigações estabelecidos nesta Portaria Normativa, além do seguinte:

I - a relação de créditos a serem transacionados, podendo ser acompanhada dos percentuais e valores estimados de desconto e demais benefícios;

II - as condições para celebração da transação; e

III - o prazo para aceitação da proposta.

§ 1º Considera-se rejeição tácita da proposta quando o devedor:

I - deixar de manifestar aceitação no prazo; ou

II - praticar, sem reserva, ato judicial ou extrajudicial incompatível com a vontade de celebrar a transação.

§ 2º Durante o prazo de aceitação da proposta, o devedor poderá apresentar contraproposta, que será aceita ou rejeitada pela Procuradoria-Geral Federal, em juízo de conveniência e oportunidade.

§ 3º A Procuradoria-Geral Federal poderá solicitar documentos ou informações úteis ou necessários à apreciação da contraproposta.

Art. 23. A celebração de transação individual dependerá de prévia e expressa autorização, observados os seguintes limites de alçada e autoridades competentes:

I - até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), pelos Procuradores Federais atuantes nas Equipes de Cobrança Judicial das Procuradorias Regionais Federais e na Equipe de Grandes Devedores;

II - até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), pelos responsáveis pelas Equipes de Cobrança Judicial das Procuradorias Regionais Federais e na Equipe de Grandes Devedores; e

III - até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), pelos Procuradores Regionais Federais.

§ 1º Nas transações que superem as alçadas previstas nos incisos do *caput*, será necessária a prévia e expressa autorização da Procuradora-Geral Federal para a celebração da transação.

§ 2º Para a observância dos limites de alçada previstos no *caput*, deve-se considerar o valor total dos débitos incluídos na transação antes da aplicação dos descontos.

#### **CAPÍTULO V DA TRANSAÇÃO POR ADESÃO**

Art. 24. O devedor poderá aderir à proposta de transação da Procuradoria-Geral Federal, que será realizada mediante a publicação de edital que contenha:

I - o procedimento para adesão, com respectivos prazos e requisitos;

II - os critérios para elegibilidade à transação por adesão;

III - os critérios impeditivos à transação por adesão, quando for o caso;

IV - as opções de pagamento, que poderão incluir, alternativa ou cumulativamente, os benefícios de que trata o art. 14;

V - os compromissos e as obrigações adicionais a serem exigidos dos devedores;

VI - as hipóteses de rescisão da transação e o procedimento para apresentação de impugnação; e

VII - o tratamento a ser dado aos depósitos em dinheiro vinculados aos créditos elegíveis à transação.

§ 1º O procedimento de adesão será realizado exclusivamente por meio eletrônico no Sistema AGU de Inteligência Jurídica - Sapiens.

§ 2º O edital será publicado no Diário Oficial da União e no sítio eletrônico da Advocacia-Geral da União na internet.

Art. 25. A adesão implica a manutenção automática das garantias associadas aos créditos transacionados, prestadas administrativa ou judicialmente, ressalvados os casos em que o edital dispuser de forma diversa.

Parágrafo único. Em caso de bens penhorados ou oferecidos em garantia de execução, o edital poderá facultar ao devedor requerer a alienação por iniciativa particular, nos termos do art. 880 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado.

## CAPÍTULO VI DA FORMALIZAÇÃO E DOS EFEITOS DA TRANSAÇÃO

### Seção I Das disposições gerais

Art. 26. A apresentação da proposta individual pela Procuradoria-Geral Federal ou a adesão do devedor à proposta de transação suspenderá as execuções fiscais relativas aos créditos abrangidos pela proposta durante o processo de negociação.

Parágrafo único. Se não houver oposição justificada da Procuradoria-Geral Federal, a suspensão das execuções fiscais terá efeito até que ocorra:

I - a formalização da transação; ou

II - o cancelamento da transação.

Art. 27. A transação se formaliza mediante o pagamento à vista ou da primeira prestação, seja entrada ou primeira parcela, conforme disposto no edital de transação por adesão ou no termo de transação individual.

§ 1º A falta de pagamento nos termos do *caput* implicará o cancelamento da transação.

§ 2º O cancelamento, nos termos do § 1º do *caput*, é automático, dispensando a notificação do devedor.

§ 3º A formalização e os efeitos da transação, ainda que abranjam créditos objeto de ação judicial, independem de homologação judicial.

Art. 28. A formalização da transação:

I - não exime o devedor da obrigação de pagar:

a) as despesas e multas processuais; e

b) os honorários advocatícios aos quais tenha sido condenado por decisão judicial proferida antes da adesão à proposta de transação, no caso de transação por adesão, e da formalização da transação, no caso de transação individual;

II - dispensa o devedor do pagamento de honorários advocatícios caso não exista decisão judicial que os tenha fixado até o momento:

a) da adesão, na transação nesta modalidade; ou

b) da formalização do acordo, na transação individual; e

III - dispensa a autarquia ou fundação pública federal credora da obrigação de pagar os honorários advocatícios aos quais tenha sido condenada por decisão judicial.

§ 1º O disposto neste artigo se aplica a ações ordinárias, medidas cautelares, embargos à execução e todas as demais medidas e ações judiciais relativas aos créditos objeto da transação.

§ 2º Os honorários advocatícios de que trata a alínea "b" do inciso I deverão ser pagos ou parcelados junto à Procuradoria-Geral Federal, sem a aplicação dos descontos concedidos no edital de transação por adesão ou termo de transação individual.

Art. 29. A adesão à proposta de transação, no caso de transação por adesão, e a formalização da transação, no caso de transação individual, terão como efeitos:

I - a aceitação plena e irrevogável das condições estabelecidas na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, na regulamentação aplicável e, quando se tratar de transação por adesão, no respectivo edital;

II - a confissão irrevogável e irretroatável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil;

III - a impossibilidade de restituição ou de compensação de importância paga ou incluída em parcelamento anterior pelo qual tenha o devedor optado anteriormente; e

IV - o consentimento quanto à divulgação, em meio eletrônico, de todas as informações referentes à transação, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

§ 1º Seja qual for a modalidade, a formalização da transação:

I - suspende a exigibilidade dos créditos transacionados enquanto perdurar o acordo, no caso de opção por parcelamento;

II - não implica novação da dívida; e

III - não constitui autorização para o levantamento, a desconstituição ou o cancelamento de penhora, arresto ou outras garantias associadas aos créditos transacionados, prestadas administrativamente ou em juízo, salvo se expressamente previsto no edital de transação por adesão ou termo de transação individual.

§ 2º Se o termo de transação individual determinar a manutenção das garantias prestadas em processo extinto com resolução do mérito por renúncia à pretensão, essas garantias poderão ser aproveitadas na transação.

§ 3º A manutenção das garantias será efetuada mediante sua vinculação:

I - à execução fiscal relativa ao crédito transacionado; ou

II - na ausência de execução fiscal, ao processo administrativo da transação.

§ 4º A forma de vinculação das garantias será especificada no termo de transação individual.

Art. 30. Os créditos transacionados somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no edital de transação por adesão ou no termo de transação individual.

## **Seção II Das prestações**

Art. 31. O vencimento da prestação única ou da primeira prestação, seja entrada ou primeira parcela, ocorrerá até o último dia útil do mês da adesão, no caso de transação por adesão, ou da assinatura do termo de transação individual.

Parágrafo único. As demais prestações vencerão no último dia útil de cada mês, conforme estipulado no edital de transação por adesão ou no termo de transação individual.

Art. 32. O valor de cada prestação será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento for efetuado.

Art. 33. O pagamento de prestações, a título de entrada ou parcela, poderá ser realizado mediante a conclusão de depósito em dinheiro vinculado ao crédito transacionado, desde que previsto expressamente no edital de transação por adesão ou no termo de transação individual.

## **CAPÍTULO VII DA RESCISÃO DA TRANSAÇÃO**

### **Seção I Das hipóteses de rescisão da transação**

Art. 34. Constituem hipóteses de rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas, das obrigações ou dos compromissos assumidos;

II - a constatação, pela Procuradoria-Geral Federal, de divergências nas informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo devedor e consideradas para celebração da transação;

III - a constatação, pela Procuradoria-Geral Federal, de ato tendente ao esvaziamento ou à ocultação patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração;

IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

V - a ocorrência de dolo, fraude, simulação ou erro essencial quanto à pessoa ou ao objeto do conflito;

VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no edital de transação por adesão ou no termo de transação individual;

VII - a inobservância de quaisquer condições ou compromissos estabelecidos na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, na regulamentação aplicável, no edital de transação por adesão ou no termo de transação individual; e

VIII - a concessão de medida cautelar fiscal, nos termos da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992.

Art. 35. A transação será rescindida no caso de falta de pagamento:

I - de três parcelas; ou

II - de uma ou duas parcelas, caso todas as demais estejam pagas.

Parágrafo único. Considera-se também inadimplência o pagamento de prestação em valor inferior ao devido.

## Seção II

### Dos efeitos da rescisão da transação

Art. 36. São efeitos da rescisão da transação:

I - o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores pagos, nos termos desta Portaria Normativa, sem prejuízo de outras consequências previstas no termo ou edital de transação;

II - a exigibilidade imediata da totalidade das dívidas confessadas e não pagas;

III - a retomada do curso da cobrança dos créditos, com execução das garantias prestadas e a prática dos demais atos executórios do crédito, judiciais ou extrajudiciais;

IV - a reinclusão do devedor em cadastros de inadimplentes ou de restrição de créditos; e

V - a autorização para a Fazenda Pública requerer a convalidação da recuperação judicial em falência ou o ajuizamento da ação de falência, conforme o caso.

Art. 37. Rescindida a transação e cancelados os benefícios concedidos, o saldo devedor será calculado da seguinte forma:

I - o valor original do crédito será apurado, com a incidência dos acréscimos legais, até a data da rescisão; e

II - do valor indicado no inciso I do *caput*, serão descontadas as parcelas já pagas na transação rescindida, com os acréscimos legais, até a data da rescisão.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o art. 19, se ocorrer a rescisão da transação:

I - não serão restabelecidos os parcelamentos anteriores à transação;

II - o valor original do crédito será apurado, com a incidência dos acréscimos legais, até a data da rescisão; e

III - do valor indicado no inciso II do *caput*, serão descontadas as parcelas já pagas na transação rescindida e no parcelamento anterior à transação, com os acréscimos legais, até a data da rescisão.

## Seção III

### Do procedimento de rescisão da transação

Art. 38. O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e sobre suas razões determinantes, podendo, no prazo de trinta dias:

I - regularizar o vício; ou

II - apresentar impugnação.

§ 1º Durante o prazo referido no *caput*, a transação permanecerá vigente e deverá ser cumprida pelo devedor.

§ 2º A impugnação:

I - deverá apresentar todos os argumentos e as provas capazes de contestar as razões da rescisão, admitida a juntada de documentos; e

II - será dirigida:

a) à Equipe de Cobrança Extrajudicial, nos casos de transações que envolvam créditos de valor até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); ou

b) ao Coordenador de Cobrança Extrajudicial, no caso de transações que envolvam créditos de valor superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

Art. 39. A decisão que apreciar a impugnação deverá conter motivação explícita, clara e congruente, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que amparam a conclusão adotada, admitindo-se o emprego da técnica de fundamentação referenciada.

§ 1º O interessado será notificado da decisão, podendo dela interpor recurso administrativo no prazo de dez dias, com efeito suspensivo.

§ 2º O recurso administrativo deverá expor, de forma clara e objetiva, os fundamentos do pedido de reexame.

§ 3º Caso não haja reconsideração, o recurso será encaminhado:

I - ao Coordenador de Cobrança Extrajudicial, na hipótese de transações que envolvam créditos de valor até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

II - à Subprocuradora Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos, na hipótese de transações que envolvam créditos de valor superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), até o limite de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); ou

III - à Procuradora-Geral Federal, na hipótese de transações que envolvam créditos de valor acima de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais).

§ 4º A propositura, pelo interessado, de qualquer ação judicial cujo objeto coincida total ou parcialmente com a irresignação importará renúncia à instância recursal e não conhecimento do recurso eventualmente interposto.

Art. 40. A decisão que julgar procedente a impugnação ou der provimento ao recurso torna sem efeito a rescisão da transação.

Art. 41. Enquanto não definitivamente julgada a impugnação à rescisão da transação, o devedor deverá permanecer cumprindo integralmente o acordo.

Art. 42. O procedimento de impugnação à rescisão da transação tramitará eletronicamente no Sapiens, incluindo a apresentação da impugnação, a interposição do recurso pelo devedor e a comunicação das decisões.

## **CAPÍTULO VIII DA COMPETÊNCIA DE ÓRGÃOS E EQUIPES DA PROCURADORIA-GERAL FEDERAL**

Art. 43. Compete à Subprocuradoria Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos e às Procuradorias Regionais Federais, no âmbito de suas atribuições, executar os procedimentos relativos à transação de que trata esta Portaria Normativa.

§ 1º Compete à Subprocuradoria Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos:

I - planejar, orientar e supervisionar, técnica e juridicamente, a transação de que trata esta Portaria Normativa;

II - formular proposta, negociar e celebrar transações individuais;

III - elaborar proposta de transação por adesão; e

IV - acompanhar a arrecadação decorrente da transação.

§ 2º Compete às Equipes de Cobrança Judicial das Procuradorias Regionais Federais e à Equipe de Grandes Devedores, no âmbito de suas atribuições:

I - formular proposta, negociar e celebrar transações individuais; e

II - representar judicialmente as autarquias e fundações públicas federais credoras para a prática dos atos processuais relativos à transação.

§ 3º Compete à Equipe de Cobrança Extrajudicial:

I - instruir e decidir os requerimentos de adesão, no caso de transação por adesão;

II - acompanhar e controlar as operações de transação nos sistemas em que forem processadas; e

III - rescindir as transações individuais ou por adesão que envolvam créditos de valor até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

§ 4º Compete ao Coordenador de Cobrança Extrajudicial:

I - rescindir as transações que envolvam créditos de valor superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); e

II - decidir recursos contra rescisões realizadas pela Equipe de Cobrança Extrajudicial, nos termos do § 3º, inciso III.

§ 5º Compete ao Procurador Nacional Federal de Cobrança Extrajudicial decidir recursos contra rescisões realizadas pelo Coordenador de Cobrança Extrajudicial, nos termos do § 4º, inciso I.

§ 6º Compete à Subprocuradora Federal de Cobrança e Recuperação de Créditos decidir recursos contra rescisões realizadas pelo Coordenador de Cobrança Extrajudicial, nos termos do § 4º, inciso I, na hipótese de transações que envolvam créditos de valor superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), até o limite de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais).

§ 7º Compete à Procuradora-Geral Federal decidir recursos contra rescisões realizadas pelo Coordenador de Cobrança Extrajudicial, nos termos do § 4º, inciso I, na hipótese de transações que envolvam créditos de valor acima de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais).

## CAPÍTULO IX DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 44. A Portaria Normativa AGU nº 173, de 15 de maio 2025, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 4º .....

.....

IV - formular diagnósticos e mapear desafios regulatórios, normativos e administrativos que possam ser objeto de construção de solução jurídica a partir de debate interinstitucional, com a participação de atores públicos e privados;

V - possibilitar a discussão de propostas de atos normativos que visem aperfeiçoar o arcabouço institucional no ambiente de negócios; e

VI - no âmbito do reconhecimento de relevante interesse regulatório de que trata a Portaria Normativa AGU nº 214, de 31 de março de 2026:

a) acompanhar os procedimentos sob a perspectiva da segurança jurídica no ambiente de negócios;

b) promover, a seu critério, a articulação transversal com órgãos e entidades potencialmente envolvidos, observadas as competências dos órgãos finalísticos responsáveis pela matéria; e

c) subsidiar o Advogado-Geral da União, na hipótese de que trata o art. 10, § 1º, da Portaria Normativa AGU nº, de 214 de março de 2026." (NR)

Art. 45. A Procuradora-Geral Federal poderá editar atos complementares a esta Portaria Normativa.

Art. 46. Esta Portaria Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

JORGE RODRIGO ARAÚJO MESSIAS

(DOU, 01.04.2026)

BOCO10053--WIN/INTER

### CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC - INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO - DISPOSIÇÕES

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL (R1), DE 13 DE NOVEMBRO DE 2025.**

#### OBSERVAÇÕES INFORMEF

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Norma Brasileira de contabilidade NBC TSP Estrutura Conceitua (R1), divulga a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

#### **INFORMEF LTDA.**

Consultoria Tributária, Trabalhista e Empresarial

*"Produzindo informação segura, normativa e prática para decisões estratégicas"*

Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei n.º 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 Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector 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 ESTRUTURA CONCEITUAL (R1) - ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

##### Introdução

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

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

Portanto, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões, tais como:

- (a) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
- (b) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- (c) a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e
- (d) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.

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

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

##### Volume e significância das transações sem contraprestação

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

6. A tributação é uma transação que ocorre por força de lei e, portanto, uma transação sem contraprestação entre indivíduos ou entidades e o governo. A distribuição das competências tributárias entre os níveis de governo não é uniforme e depende da relação entre as competências tributárias do Governo federal, dos demais entes federativos e de outras entidades do setor público. As entidades internacionais do setor público são financiadas principalmente por meio de transferências oriundas dos governos.

Tal financiamento pode ser regido por tratados e convenções e pode também ser voluntário.

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

##### Importância do orçamento aprovado

8. O governo e outras entidades do setor público elaboram orçamentos. No Brasil, a Constituição exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo Poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade. A legislação brasileira define o que a peça orçamentária deve conter. A sociedade fiscaliza a gestão das

entidades públicas diretamente, respaldada pela Constituição, ou indiretamente, por meio de representantes. O orçamento aprovado é utilizado como base para a definição dos níveis de tributação e de outras receitas, compondo o processo de obtenção de autorização legislativa para a realização do gasto público.

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

#### Natureza dos programas e longevidade do setor público

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

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

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

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

#### Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público

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

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

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

17. Governos e outras entidades do setor público incorrem em passivos relacionados aos seus objetivos de prestação de serviços. Muitos passivos são oriundos de transações sem contraprestação e isso inclui aqueles relacionados a programas direcionados ao fornecimento de benefícios sociais. Os passivos também podem ser oriundos do papel governamental de credor em última instância e de quaisquer obrigações de transferência de

recursos para afetados por desastres. A definição de passivo e os critérios de reconhecimento são discutidos nos capítulos 5 e 6.

Papel regulador das entidades do setor público

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

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

Relacionamento com as estatísticas de finanças públicas (EFP)

20. Muitos governos produzem dois tipos de informações financeiras ex-post:

(a) Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) do Setor Governo Geral (SGG), com o propósito de permitir a análise macroeconômica e a tomada de decisão; e (b) Demonstrações Contábeis de Propósito Geral (Demonstrações Contábeis), para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão ao nível da entidade, incluindo as demonstrações contábeis consolidadas do governo.

21. (Não convergido).

22. As demonstrações contábeis e os relatórios de EFP têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para: (a) informação contábil, baseada no regime de competência; (b) ativos, passivos, receitas e despesas governamentais; e (c) informações abrangentes sobre os fluxos de caixa. Há uma considerável sobreposição entre as duas estruturas de relatórios que sustentam essas informações.

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

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

Capítulo 1 - Função, Autoridade e Alcance da Estrutura Conceitual Função

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

Autoridade

1.2 (Não convergido).

1.2A Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, à mensuração e à apresentação das transações e outros eventos e atividades evidenciados nos RCPGs são especificados nas demais NBCs TSP, aplicando-se, subsidiariamente, os conceitos descritos nesta Estrutura Conceitual.

1.2B Em caso de eventual conflito entre esta Estrutura Conceitual e outras NBCs TSP, prevalecem as disposições específicas vigentes nestas últimas em relação às constantes na primeira.

1.3 Esta Estrutura Conceitual pode fornecer orientações para lidar com a elaboração e a divulgação da informação contábil que não são tratadas por outras NBCs TSP ou por outras disposições do CFC aplicáveis às entidades do setor público. Nessas circunstâncias, os profissionais da contabilidade podem consultar e considerar a aplicabilidade das definições, dos critérios de reconhecimento, dos princípios de mensuração e de outros conceitos identificados nesta Estrutura Conceitual.

Relatório Contábil de Propósito Geral (RCPG)

1.4 Os RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a. Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários.

1.5 Alguns usuários da informação contábil podem ter a prerrogativa de exigir a elaboração de relatórios para atender às suas necessidades específicas. Mesmo que esses usuários identifiquem que a informação fornecida pelos RCPGs seja útil aos seus propósitos, esses relatórios não são elaborados especificamente para atender a essas necessidades.

1.6 Os RCPGs podem compreender múltiplos relatórios, cada qual atendendo a certos aspectos dos objetivos e do alcance da elaboração e da divulgação da informação contábil. Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis. Os RCPGs abrangem também a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

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

Alcance da estrutura conceitual e das NBCs TSP

1.8 (Não convergido).

1.8 A Esta Estrutura Conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos federal, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes e órgãos autônomos (abrangidos órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo poder público, fundos e outras unidades congêneres das administrações direta e indireta, inclusive as empresas estatais dependentes), os conselhos, os arranjos interfederativos (consórcios públicos, comitês etc.) e demais unidades afins.

1.8B As empresas estatais dependentes são empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio em geral ou despesas de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

1.8C As empresas estatais independentes são todas as demais empresas controladas pelas entidades do setor público que não se enquadram nas características expostas no item 1.8B, as quais, em princípio, não estão no alcance desta Estrutura Conceitual e das demais NBCs TSP (ver item 1.8D).

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

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

Objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil

2.1 Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

2.2 A elaboração e a divulgação de informação contábil não são um fim em si mesmas. O propósito é fornecer informações úteis aos usuários dos RCPGs. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil são determinados com base nos usuários dos RCPGs e suas necessidades de informações.

Usuários dos RCPGs

2.3 Governos e outras entidades do setor público obtêm recursos dos contribuintes, doadores, credores por empréstimos e de outros provedores de recursos para serem utilizados na prestação de serviços aos cidadãos e aos outros usuários. Essas entidades são responsáveis pela gestão e utilização dos recursos perante os usuários desses serviços. Aqueles que proveem os recursos e/ou recebem (ou esperam receber) a prestação de serviços também requerem informações que sirvam de base para a tomada de decisão.

2.4 Consequentemente, os RCPGs devem ser elaborados e divulgados, principalmente, para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos, quando esses não detêm a prerrogativa de exigir que a entidade do setor público divulgue as informações que atendam às suas necessidades de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisões. Os membros do Poder Legislativo são também usuários primários dos RCPGs e utilizam extensiva e continuamente esses relatórios enquanto atuam como representantes dos interesses dos usuários de serviços e dos provedores de recursos. Assim, para os propósitos desta Estrutura Conceitual, os usuários primários dos RCPGs são os usuários dos serviços e seus representantes e os provedores de recursos e seus representantes (doravante identificados como usuários dos serviços e provedores de recursos, a não ser que sejam identificados de outra forma).

2.5 Os cidadãos recebem os serviços do governo e de outras entidades do setor público e proveem parte dos recursos para esse fim. Assim, eles são usuários primários dos RCPGs. Alguns usuários dos serviços e alguns provedores de recursos que dependem dos RCPGs para obter informações que eles necessitam para os propósitos de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão podem não ser cidadãos, como, por exemplo: indivíduos que pagam tributos e recebem benefícios e não são considerados cidadãos; agências bilaterais ou multilaterais; provedores de recursos e corporações que realizam transações com o governo, bem como aqueles que financiam e/ou se beneficiam dos serviços fornecidos por organizações

governamentais internacionais. Na maioria dos casos, os governos que proveem recursos para as organizações governamentais internacionais são dependentes dos RCPGs daquelas organizações para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

2.6 Os RCPGs, elaborados para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e provedores de recursos, com a finalidade de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão, podem também fornecer informações úteis para outros indivíduos ou entidades para propósitos distintos. Por exemplo, os responsáveis pelas estatísticas de finanças públicas, os analistas, a mídia, os consultores financeiros, os grupos de interesse público ou privado podem entender que a informação fornecida pelos RCPGs é útil para os seus propósitos. As organizações que possuem a prerrogativa de exigir a elaboração de relatório contábil estruturado para atender às suas necessidades específicas de informação podem também utilizar a informação fornecida pelos RCPGs para os seus propósitos - como, por exemplo: agências reguladoras e supervisoras, entidades de auditoria, comissões do Poder Legislativo ou de outro órgão do governo, órgãos centrais de orçamento e controle, agências de classificação de risco e, em alguns casos, entidades emprestadoras de recursos e de fomento. Mesmo que esses outros indivíduos ou entidades encontrem informações úteis nos RCPGs, eles não são usuários primários desses relatórios. Assim, os RCPGs não são elaborados e divulgados para atender a necessidades de informações específicas ou particulares.

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

2.7 A principal função dos governos e de outras entidades do setor público é fornecer serviços que aprimorem ou mantenham o bem-estar dos cidadãos e dos outros indivíduos. Esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional. Na maioria dos casos, esses serviços são fornecidos como resultado de transação sem contraprestação em ambiente não competitivo.

2.8 Governos e outras entidades do setor público devem prestar contas àqueles que proveem os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo. O atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (accountability) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações. Em razão da maneira pela qual os serviços prestados pelas entidades do setor público são financiados (principalmente pela tributação e por outras transações sem contraprestação) e da dependência dos usuários dos serviços no longo prazo, o atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (accountability) requer também o fornecimento de informação sobre o desempenho da prestação dos serviços durante o exercício e a capacidade de continuidade dos mesmos em exercícios futuros.

2.9 Os usuários dos serviços e os provedores de recursos também exigem informações como insumo para a tomada de decisão, como, por exemplo:

(a) credores, doadores e outros que proveem recursos voluntariamente, incluindo transação com contraprestação, tomam decisões sobre se proveem recursos para dar suporte às atividades atuais ou futuras do governo ou de outra entidade do setor público. Em algumas circunstâncias, os membros do Legislativo ou órgão representativo semelhante, que dependem dos RCPGs para obter a informação de que necessitam, podem tomar ou influenciar as decisões sobre os objetivos da prestação do serviço dos departamentos, órgãos ou programas do governo e os recursos alocados para dar suporte à sua realização; e

(b) os contribuintes normalmente não proveem recursos ao governo ou a outra entidade do setor público voluntariamente ou como resultado de transação com contraprestação. Além disso, em muitos casos, eles não detêm a prerrogativa de escolher se aceitam ou não os serviços prestados pela entidade do setor público ou de escolher um prestador alternativo do serviço. Consequentemente, eles têm pouca capacidade direta ou imediata para tomar decisões sobre prover recursos ao governo, sobre os recursos a serem alocados para a prestação dos serviços por entidade do setor público em particular ou, ainda, se compram ou consomem os serviços prestados. Entretanto, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem tomar decisões sobre as suas preferências de voto e das representações que delegam aos eleitos ou aos órgãos governamentais - essas decisões, em tese, podem ter implicação na alocação de recursos para determinadas entidades, setores ou serviços públicos.

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

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

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

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

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

- (a) a entidade está utilizando os recursos com eficácia, eficiência e economicidade, e da maneira pretendida, e se tal uso corresponde ao interesse público;
- (b) o alcance, o volume e o custo dos serviços prestados durante o exercício são apropriados, bem como os montantes e as fontes de recuperação dos custos; e
- (c) a carga tributária atual e outros recursos angariados são suficientes para manter o volume e a qualidade dos serviços prestados atualmente. Os usuários dos serviços exigem, também, informação sobre as consequências das decisões tomadas e das atividades realizadas pela entidade durante o exercício e sobre os recursos disponíveis para dar suporte à prestação de serviços em períodos futuros, às atividades e objetivos da prestação de serviços, aos montantes e às fontes de recuperação dos custos necessários para dar suporte a essas atividades.

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

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

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

Informação fornecida pelos RCPGs

Situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa

2.14 A informação sobre a situação patrimonial do governo ou de outra entidade do setor público possibilita aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas sobre esses recursos na data de divulgação do relatório. Isso fornece informação útil como subsídio às avaliações de questões, tais como:

- (a) a extensão na qual a administração cumpriu suas obrigações em salvaguardar e administrar os recursos da entidade;
- (b) a extensão na qual os recursos estão disponíveis para dar suporte às atividades relativas à prestação de serviços futuros e as mudanças durante o exercício relativas ao montante ou à composição desses recursos, bem como as demandas sobre esses recursos; e
- (c) os montantes e o cronograma de fluxos de caixa futuros necessários aos serviços e ao pagamento das demandas existentes sobre os recursos da entidade.

2.15 A informação sobre o desempenho do governo ou de outra entidade do setor público orienta as avaliações de questões, como, por exemplo, se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou com eficácia e eficiência para atingir os seus objetivos de prestação de serviços. A informação sobre os custos da prestação de serviços e os montantes e as fontes de recuperação desses custos durante o exercício irá auxiliar os usuários a determinarem se os custos operacionais foram recuperados a partir de, por exemplo, tributos,

cobranças aos usuários, contribuições e transferências, ou se foram financiados pelo aumento do nível de endividamento da entidade.

2.16 A informação sobre os fluxos de caixa do governo ou de outra entidade do setor público contribui para as avaliações do desempenho e da liquidez e da solvência da entidade. Ela indica como a entidade arrecadou e utilizou os recursos durante o período, inclusive os empréstimos tomados e pagos, bem como as suas aquisições e vendas, por exemplo, do seu ativo imobilizado. Identifica também os recursos recebidos a partir de, por exemplo, tributos e investimentos ou as transferências de recursos concedidas ou recebidas em transações com outros governos, órgãos governamentais ou organismos internacionais. A informação sobre os fluxos de caixa também pode subsidiar as avaliações sobre a conformidade da entidade com o que foi definido pelos responsáveis pela gestão financeira e informar a avaliação dos montantes e fontes prováveis de recursos para dar suporte aos objetivos da prestação de serviços.

2.17 As informações sobre a situação patrimonial, sobre o desempenho e sobre os fluxos de caixa são normalmente apresentadas nas demonstrações contábeis.

Para auxiliar os usuários a entenderem, interpretarem e inserirem em contexto a informação apresentada nas demonstrações contábeis, os RCPGs também podem fornecer informações financeiras e não financeiras que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis, inclusive as informações sobre questões relacionadas ao governo ou outra entidade do setor público, tais como:

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

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

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

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

2.19 Alguns recursos para dar suporte às atividades das entidades do setor público podem ser recebidos de doadores, credores por empréstimos ou como resultado de transações com contraprestação. Entretanto, os recursos se originam, predominantemente, de transações sem contraprestação advindas dos contribuintes e de outros, de acordo com as expectativas refletidas no orçamento aprovado.

2.20 Os RCPGs fornecem informação sobre os resultados (sendo descritos como "superávit ou déficit", "lucro ou prejuízo", ou por outros termos cabíveis), o desempenho e os fluxos de caixa da entidade durante o exercício, os ativos e os passivos na data do relatório e as alterações realizadas nesses itens durante o período (situação patrimonial), bem como os resultados obtidos na prestação de serviços.

2.21 A inclusão nos RCPGs de informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e os resultados financeiros da entidade devem estar em conformidade com as estimativas refletidas nos orçamentos aprovados, bem como a aderência da entidade à legislação ou outra regulamentação acerca da captação e da utilização dos recursos, é importante para a determinação de quão bem a entidade do setor público alcançou os seus objetivos financeiros. Tal informação é necessária para a prestação de contas e responsabilização (accountability) do governo ou de outra entidade do setor público perante os administrados, para o aprimoramento da avaliação do desempenho da entidade e para a tomada de decisão.

Resultado da prestação de serviços

2.22 O objetivo principal dos governos e da maioria das entidades do setor público é prestar os serviços necessários para a sociedade. Consequentemente, o desempenho dos governos e da maioria das entidades do setor público não está total ou adequadamente refletido em qualquer medida de resultados financeiros. Portanto, os resultados financeiros necessitam ser avaliados no contexto dos resultados da prestação de serviços à sociedade.

2.23 Em alguns casos, as mensurações quantitativas dos produtos e resultados das atividades de prestação de serviços da entidade durante o exercício fornecem informações relevantes sobre o cumprimento dos objetivos da prestação de serviços – por exemplo, a informação sobre o custo, o volume e a frequência da prestação de serviços e a relação dos serviços prestados com a quantidade de recursos da entidade. Em outros casos, pode ser necessário comunicar a realização dos objetivos da prestação de serviços por meio da explicação da qualidade de determinados serviços prestados ou do resultado de determinados programas.

2.24 A divulgação de informações não financeiras e de informações financeiras das atividades de prestação de serviços, desempenho e/ou os resultados durante o exercício, fornecem insumos para avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações da entidade. A divulgação dessas informações é

necessária para que o governo ou outra entidade do setor público cumpra com suas obrigações de prestação de contas e responsabilização (accountability) - isto é, justificar a utilização dos recursos captados da sociedade ou em nome dela. Decisões de doadores sobre a alocação de recursos para entidades e programas específicos são também tomadas com base em informação sobre os resultados da prestação de serviços durante o período e os objetivos da prestação de serviços no futuro (pelo menos em parte).

Informações financeiras e não financeiras prospectivas

2.25 Dada a longevidade das entidades do setor público e de muitos programas governamentais, os efeitos financeiros de muitas decisões tomadas no exercício somente podem se tornar evidentes vários anos depois. As demonstrações contábeis que apresentam informação sobre a situação patrimonial em um ponto no tempo e sobre o desempenho e os fluxos de caixa durante o exercício precisam ser avaliadas no contexto de longo prazo.

2.26 As decisões tomadas pelo governo ou por outra entidade do setor público em determinado período sobre programas para a prestação e financiamento de serviços no futuro podem ter consequências significativas para:

(a) os usuários que são dependentes desses serviços no futuro; e  
(b) as gerações atuais e futuras de contribuintes e outros provedores involuntários que recolhem tributos e taxas para financiar as atividades planejadas de prestação de serviços e os compromissos financeiros relacionados.

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

Informação explicativa

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

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

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

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

Outras fontes de informação

2.31 Os RCPGs têm papel significativo em fornecer a informação necessária para dar suporte ao cumprimento da obrigação do governo ou de outra entidade do setor público em prestar contas, assim como o de fornecer informação útil para a tomada de decisão. Entretanto, é improvável que os RCPGs forneçam todas as informações que os usuários necessitem para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Por exemplo, embora a comparação entre as informações orçamentárias atual e a do período anterior possa ser incluída nos RCPGs, os orçamentos e outros relatórios emitidos pelos governos fornecem informações financeiras e não financeiras mais detalhadas sobre as características financeiras de curto e médio prazos dos planos dos governos e de outras entidades do setor público. Os governos e as agências independentes também emitem relatórios sobre a necessidade e a sustentabilidade das iniciativas existentes de prestação de serviços e das condições econômicas previstas e das mudanças na demografia da jurisdição a médio e longo prazos que influenciarão os orçamentos e as necessidades de prestação de serviços no futuro. Consequentemente, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem também considerar informação de outras fontes, inclusive os relatórios sobre as condições econômicas atuais e projetadas, orçamentos e

conjunturas governamentais, além de informação sobre as iniciativas de políticas governamentais não relatadas nos RCPGs. Capítulo 3 - Características Qualitativas

#### Introdução

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

3.2 As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

3.3 As restrições inerentes à informação contida nos RCPGs são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

3.4 Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras características, de modo a fornecer informação útil nos RCPGs para cumprir os objetivos da elaboração e a divulgação da informação contábil.

Entretanto, na prática, talvez não seja possível alcançar todas as características qualitativas e, nesse caso, um equilíbrio ou uma compensação entre algumas delas poderá ser necessário.

3.5 As características qualitativas se aplicam a todas as informações financeiras e não financeiras apresentadas nos RCPGs, inclusive às informações histórica e prospectiva, além da informação explicativa. Contudo, pode haver variação no grau que as características qualitativas podem ser alcançadas, dependendo do nível de incerteza e de avaliação subjetiva envolvidos na compilação das informações financeiras e não financeiras. A necessidade de orientação adicional na interpretação e aplicação das características qualitativas àquilo que estende o alcance da elaboração e da divulgação da informação contábil para além das demonstrações contábeis deve ser considerada no desenvolvimento de qualquer NBC TSP ou de outras disposições do CFC inerentes às entidades do setor público e que tratam de tais questões.

#### Relevância

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

3.7 As informações financeiras e não financeiras têm valor confirmatório se confirmarem ou alterarem expectativas passadas (ou presentes). Por exemplo, a informação é relevante, para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão, se confirmar as expectativas sobre questões, tais como: a extensão na qual os gestores cumpriram as suas responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos; a realização dos objetivos especificados da prestação de serviços; e o cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários, além de outros.

3.8 Os RCPGs podem apresentar informação acerca dos objetivos, custos e atividades previstas de prestação de serviços, além do montante e das fontes de recursos que se destinam a serem alocadas na prestação de serviços no futuro. Tal informação voltada para o futuro tem valor preditivo e é relevante para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. A informação sobre fenômenos econômicos e outros que existam ou já tenham ocorrido também pode ter valor preditivo ao auxiliar a formar expectativas sobre o futuro. Por exemplo, a informação que confirma ou refuta expectativas passadas pode reforçar ou alterar expectativas sobre o desempenho e os resultados da prestação de serviços que possam ocorrer no futuro.

3.9 As funções confirmatória e preditiva da informação são inter-relacionadas, por exemplo, a informação sobre o nível e a estrutura atual dos recursos da entidade e as demandas por esses recursos auxilia os usuários a confirmarem o resultado das estratégias de gestão durante o período, além de preverem a capacidade da entidade em responder às mudanças e às necessidades previstas relacionadas à prestação de serviços no futuro. A mesma informação auxilia a confirmar ou a corrigir as expectativas e previsões passadas dos usuários acerca da capacidade da entidade de responder a tais alterações. Auxilia também a confirmar ou corrigir as informações financeiras prospectivas incluídas nos RCPGs anteriores.

#### Representação fidedigna

3.10 Para ser útil na elaboração e na divulgação da informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

3.11 Na prática, pode não ser possível ter certeza ou saber se a informação apresentada nos RCPGs está completa, neutra e livre de erro material. Entretanto, a informação deve estar completa, neutra e livre de erro material tanto quanto possível.

3.12 A omissão de algumas informações pode fazer com que a representação do fenômeno econômico ou outro qualquer seja falsa ou enganosa, não sendo útil para os usuários dos RCPGs. Por exemplo, a descrição completa de item do imobilizado nos RCPGs deve incluir a representação numérica do montante agregado do item juntamente com outras informações quantitativas, descritivas e explicativas necessárias para representar fielmente essa classe de ativo. Em alguns casos, isso pode incluir a evidenciação de informação sobre questões, tais como: as classes importantes do imobilizado; os fatores que afetaram a sua utilização no passado ou que podem impactar a sua utilização no futuro; e a base e o processo para determinar a sua representação numérica. Do mesmo modo, as informações financeiras e não financeiras prospectivas e a informação sobre o cumprimento dos objetivos e dos resultados incluídos nos RCPGs devem ser apresentadas em conjunto com as premissas-chave e quaisquer explicações que sejam necessárias para assegurar que a sua representação seja completa e útil para os usuários.

3.13 A neutralidade na elaboração e na divulgação da informação contábil corresponde à ausência de viés. Isso significa que a seleção e a apresentação das informações financeiras e não financeiras não devem ser feitas com a intenção de se atingir um resultado particular predeterminado, por exemplo, para influenciar a avaliação dos usuários acerca da prestação de contas e responsabilização (accountability) por parte da entidade, para uma decisão ou julgamento que está para ser feito, ou, ainda, para induzir a determinado comportamento.

3.14 A informação neutra representa fielmente os fenômenos econômicos e outros fenômenos que ela se propõe a representar. Contudo, exigir que a informação incluída nos RCPGs seja neutra não significa que não haja propósito ou que não influencie algum comportamento. A relevância é uma característica qualitativa, e, por definição, a informação relevante é capaz de influenciar as avaliações e as decisões dos seus usuários.

3.14A A neutralidade é apoiada pelo exercício da prudência. Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. O exercício da prudência significa que os ativos e as receitas não são superavaliados e os passivos e as despesas não são subavaliados. Da mesma forma, o exercício da prudência não permite a subavaliação de ativos ou receitas ou a superavaliação de passivos ou despesas. Essas distorções podem levar à superavaliação ou subavaliação de receitas ou despesas em períodos futuros.

3.14B O exercício de prudência não implica necessidade de assimetria, por exemplo, a necessidade sistemática de evidência mais persuasiva para apoiar o reconhecimento de ativos ou receitas do que o reconhecimento de passivos ou despesas. Normas específicas podem conter requisitos assimétricos se isso for consequência de decisões que se destinam a selecionar as informações mais relevantes que representam fidedignamente o que se pretende representar.

3.15 Os fenômenos econômicos e outros fenômenos representados nos RCPGs ocorrem normalmente sob condições de incerteza. Desse modo, a informação incluída nos RCPGs frequentemente apresenta estimativas que incorporam o julgamento de valor dos gestores. Para representar fielmente o fenômeno econômico ou de outra natureza, a estimativa deve ser baseada em dados apropriados e cada um deles precisa refletir a melhor informação disponível. Deve-se ter o devido cuidado ao se lidar com condições de incerteza. Às vezes, pode ser necessário divulgar explicitamente o nível de incerteza das informações financeiras e não financeiras para representar fielmente fenômenos econômicos ou de outra natureza.

3.16 Estar livre de erro material não significa exatidão completa em todos os aspectos. Estar livre de erro material significa que não há erros ou omissões que sejam individualmente ou coletivamente relevantes na descrição do fenômeno, e que o processo utilizado para produzir a informação relatada foi aplicado conforme descrito. Em alguns casos, pode ser possível determinar a exatidão de alguma informação incluída nos RCPGs, por exemplo, o montante da transferência de disponibilidades para outra esfera de governo, o volume dos serviços prestados ou o valor pago pela aquisição de item do imobilizado. Entretanto, em outros casos pode não ser possível determinar a exatidão da informação, por exemplo, pode não ser possível estimar a eficácia de programa de prestação de serviços com exatidão ou o valor ou custo do item. Nesses casos, a estimativa está livre de erro material se o montante for descrito claramente como sendo uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo de estimativa forem explicadas e se nenhum erro material tiver sido identificado na seleção e na aplicação do processo de elaboração da estimativa.

#### Compreensibilidade

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

3.18 Espera-se que os usuários dos RCPGs tenham conhecimento razoável das atividades da entidade e do ambiente no qual ela funciona, além de serem capazes e preparados para lerem os RCPGs e revisarem e analisarem a informação apresentada com a diligência apropriada. Alguns fenômenos econômicos e de outra natureza são particularmente complexos e difíceis de serem representados nos RCPGs, e alguns usuários podem

precisar de ajuda de assistente para auxiliá-los em sua compreensão. Todos os esforços devem ser realizados para representar os fenômenos econômicos e de outra natureza incluídos nos RCPGs de maneira que seja compreensível para uma ampla variedade de usuários. Contudo, a informação não deve ser excluída dos RCPGs somente pelo fato de ser muito complexa ou ser difícil para alguns usuários compreenderem sem a devida assistência.

#### Tempestividade

3.19 Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Ter informação disponível mais rapidamente pode aprimorar a sua utilidade como insumo para processos de avaliação da prestação de contas e responsabilização (accountability) e a sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.

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

#### Comparabilidade

3.21 Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.

3.22 A comparabilidade difere da consistência. A consistência se refere à utilização dos mesmos princípios ou políticas contábeis e da mesma base de elaboração, seja de período a período dentro da entidade ou de um único período entre duas ou mais entidades. A comparabilidade é o objetivo, enquanto a consistência auxilia a atingi-lo. Em alguns casos, os princípios ou políticas contábeis adotadas pela entidade podem ser revisados para melhor representar determinada transação ou evento nos RCPGs. Nesses casos, a inclusão de evidenciação ou explicação adicional pode ser necessária para satisfazer as características da comparabilidade.

3.23 A comparabilidade também difere da uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas semelhantes devem parecer semelhantes e coisas distintas devem parecer distintas. A ênfase demasiada na uniformidade pode reduzir a comparabilidade ao fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes. A comparabilidade da informação nos RCPGs não é aprimorada ao se fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes, assim como ao fazer com que coisas semelhantes pareçam distintas.

3.24 A informação sobre a situação patrimonial da entidade, o desempenho, os fluxos de caixa, a conformidade com os orçamentos aprovados ou com outra legislação relevante ou com os demais regulamentos relacionados à captação e à utilização dos recursos, o desempenho da prestação de serviços e os seus planos futuros, é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. A utilidade de tal informação é aprimorada se puder ser comparada com, por exemplo:

(a) informações financeiras e não financeiras prospectivas anteriormente apresentadas para aquele exercício ou data do relatório;

(b) informação similar sobre a mesma entidade referente a algum outro exercício ou a algum outro momento no tempo; e

(c) informação similar sobre outras entidades (por exemplo, entidades do setor público prestando serviços semelhantes em jurisdições distintas) para o mesmo exercício.

3.25 A aplicação consistente dos princípios contábeis, das políticas e da base de elaboração para as informações financeiras e não financeiras prospectivas aprimora a utilidade de qualquer comparação entre os resultados projetados e os reais. A comparabilidade com outras entidades pode ser menos significativa para as explicações da percepção ou opinião dos gestores acerca de fatores relacionados ao desempenho atual da entidade.

#### Verificabilidade

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

(a) a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou

(b) o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés.

3.27 Para ser verificável, a informação não precisa ser um ponto único estimado. Um intervalo de possíveis valores e suas probabilidades relacionadas também pode ser utilizado.

3.28 A verificação pode ocorrer de forma direta ou indireta. Com a verificação direta, o montante ou outra representação podem ser verificados em si mesmos, tais como: pela contagem de caixa, pela observação de títulos negociáveis e suas cotações de preço, ou pela confirmação de que os fatores identificados que influenciaram o desempenho passado estejam presentes e relacionados com os efeitos identificados. Com a verificação indireta, o montante ou outra representação podem ser verificados ao se checar os dados e recalculando os resultados utilizando a mesma convenção ou metodologia contábil. Um exemplo corresponde à verificação do valor contábil do estoque por meio da conferência das entradas (quantidades e custos) e do recálculo do estoque final utilizando o mesmo método de mensuração (por exemplo, custo médio ou "primeiro que entra, primeiro que sai" (PEPS)).

3.29 A qualidade da verificabilidade (ou suportabilidade, se tal termo for utilizado para descrever essa característica) não é absoluta - alguma informação pode ser mais ou menos passível de verificação do que outra. Contudo, quanto mais verificável for a informação incluída nos RCPGs, mais se irá assegurar aos usuários de que a informação representa fielmente os fenômenos econômicos, ou de outra natureza os quais se pretende representar.

3.30 Os RCPGs podem incluir informação financeira e outra informação quantitativa, além de explicação sobre (a) as influências-chave a respeito do desempenho da entidade durante o período; (b) os efeitos ou resultados futuros projetados dos programas de prestação de serviços realizados durante o período; e (c) informações financeiras e não financeiras prospectivas. Pode não ser possível verificar a exatidão de todas as representações quantitativas e explicações de tal informação até período futuro.

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

#### Materialidade

3.32 A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (accountability), ou as decisões que os usuários tomam com base nos RCPGs elaborados para aquele exercício. A materialidade depende tanto da natureza quanto do montante do item analisado dentro das particularidades de cada entidade.

3.33 As avaliações de materialidade são feitas no contexto do ambiente legislativo, institucional e operacional dentro do qual as entidades funcionam e, em relação às informações financeiras e não financeiras prospectivas, o conhecimento de quem as elabora e as expectativas acerca do futuro. A evidenciação da informação sobre a conformidade, ou não, com a legislação, regulamentação ou outro normativo pode ser material devido à sua natureza, independentemente da magnitude de quaisquer dos montantes envolvidos. Nesse contexto, ao se determinar se um item é material, deve-se levar em consideração questões, tais como a natureza, a legalidade, a sensibilidade e os efeitos de eventos e transações passados ou previstos; as partes envolvidas em tais transações; e as circunstâncias que deram origem a essas transações.

3.3A Os RCPGs podem englobar informação qualitativa e quantitativa acerca do cumprimento da prestação de serviços durante o período de referência e das expectativas sobre a prestação de serviço e o desempenho no futuro. Consequentemente, não é possível especificar um limite quantitativo uniforme no qual determinada informação se torna material.

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

#### Custo-benefício

3.35 A elaboração e a divulgação da informação contábil impõem custos, e seus benefícios devem justificá-los. Avaliar se os benefícios da elaboração e da divulgação da informação justificam seus custos é, com frequência, uma questão de julgamento de valor, pois não é possível identificar todos os custos e todos os benefícios da informação incluída nos RCPGs.

3.36 Os custos, para fornecerem a informação, incluem os de coleta, de processamento e de verificação e/ou de apresentação das premissas e das metodologias que dão suporte a elas, além dos de disseminação. Os usuários incorrem nos custos da análise e interpretação. A omissão da informação útil também impõe custos, inclusive aqueles em que os usuários incorrem na obtenção de informação necessária de terceiros, além dos custos advindos da tomada de decisão utilizando dados incompletos fornecidos pelos RCPGs.

3.37 Os responsáveis pelos RCPGs envidam a maior parte dos seus esforços para agregar informação aos relatórios. Entretanto, os usuários dos serviços e os provedores de recursos acabam por assumir os custos desses esforços, uma vez que os recursos são redirecionados da prestação de serviços para a elaboração da informação dos RCPGs.

3.38 Os usuários em geral obtêm a maior parte dos benefícios das informações fornecidas nos RCPGs. Contudo, a informação elaborada para os RCPGs também pode ser utilizada internamente pela administração, influenciando o processo decisório por parte dela. A evidenciação da informação nos RCPGs, consistente com os conceitos desta Estrutura Conceitual e das NBCs TSP e com outras disposições do CFC, deve aprimorar e reforçar as percepções da transparência da elaboração e da divulgação da informação contábil pelos governos e por outras entidades do setor público, além de contribuir para a avaliação mais precisa da dívida pública. Portanto, as entidades do setor público podem beneficiar-se de diversas maneiras da informação fornecida nos RCPGs.

3.39 A aplicação da restrição custo-benefício envolve avaliar se os benefícios de divulgar a informação provavelmente justificam os custos incorridos para fornecê-la e utilizá-la. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo.

3.40 Ao se desenvolverem as NBCs TSP, leva-se em consideração a informação obtida dos responsáveis pelas demonstrações, dos usuários, da academia e de outros atores, acerca da natureza e dos benefícios esperados, bem como dos custos dos requisitos propostos. A divulgação e outros requisitos que resultem na apresentação de informação útil aos usuários dos RCPGs para efeitos do dever de prestação de contas e responsabilização (accountability) e de tomada de decisão e que satisfaçam as características qualitativas são prescritos pelas NBCs TSP quando os benefícios do cumprimento dessas divulgações e outros requisitos são avaliados pelo CFC para justificar seus custos.

Equilíbrio entre as características qualitativas

3.41 As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação. Por exemplo, nem a descrição que represente fielmente um fenômeno irrelevante, nem a descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante resultam em informação útil. Do mesmo modo, para ser relevante, a informação precisa ser tempestiva e compreensível.

3.42 Em alguns casos, o equilíbrio ou a compensação (trade-off) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A meta é alcançar o equilíbrio apropriado entre as características para satisfazer os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. Capítulo 4 - Entidade que Reporta a Informação Contábil

Introdução

4.1 A entidade do setor público que reporta a informação contábil é um ente governamental ou outra organização, programa ou outra área identificável de atividade (doravante referida como entidade ou entidade do setor público) que elabora os RCPGs.

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

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

4.3 As características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil são:

(a) ser uma entidade que capta recursos da sociedade ou em nome dessa e/ou utiliza recursos para realizar atividades em benefício dela; e

(b) existir usuários de serviços ou provedores de recursos dependentes de informações contidas nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

4.4 O governo pode estabelecer e/ou funcionar por meio de unidades administrativas como, por exemplo, ministérios, secretarias ou departamentos. Ele pode funcionar também por meio de fundos, autoridades estatutárias, empresas estatais e outras entidades com identidade jurídica própria ou autonomia operacional para realizar, ou de outra maneira dar suporte à prestação de serviços à sociedade. Outras organizações do setor público, inclusive organizações internacionais do setor público e autoridades municipais, podem realizar também determinadas atividades por intermédio das entidades com identidade jurídica própria ou autonomia operacional e podem beneficiar-se e estarem sujeitas a encargo financeiro ou perda resultante das atividades.

4.5 Os RCPGs são elaborados para reportar informação útil aos usuários para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Os usuários de serviços ou os provedores de recursos são os usuários primários dos RCPGs. Consequentemente, uma característica-chave da entidade do setor público que reporta a informação, inclusive de grupo dessas entidades, é a existência de usuários de serviços ou provedores de recursos que são dependentes dos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

4.6 Os RCPGs englobam as demonstrações contábeis e a informação que as aprimore, complemente e suplemente. As demonstrações contábeis apresentam informação sobre os recursos e as demandas sobre esses,

além dos fluxos de caixa da entidade ou grupo de entidades que reportam a informação durante o exercício. Portanto, para possibilitar a elaboração das demonstrações contábeis, a entidade que reporta a informação deve captar recursos e/ou deve utilizar recursos captados anteriormente para realizar atividades em benefício da sociedade ou em nome dela.

4.7 A existência de usuários dos RCPGs de entidade do setor público ou grupo de entidades pressupõe a existência de entidade que tenha a responsabilidade ou a capacidade de captar ou utilizar recursos, adquirir ou administrar bens públicos, incorrer em passivos ou realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços. Quanto maiores os recursos que a entidade do setor público capta, administra e/ou tem a capacidade de utilizar, e quanto maiores as obrigações que incorre e maior o impacto econômico ou social das suas atividades, é mais provável que existam usuários de serviços ou provedores de recursos que sejam dependentes dos RCPGs para obter informação para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Na ausência desses fatores, em que eles não sejam significativos, é improvável que existam usuários dos RCPGs dessas entidades.

4.8 A elaboração dos RCPGs não é um processo sem custos. Portanto, se a imposição de requisitos para a elaboração e a divulgação da informação contábil pressupõe que estas devam ser eficientes e eficazes, é importante que seja exigido que os RCPGs sejam elaborados somente pelas entidades do setor público para as quais existam usuários.

4.9 Em muitos casos, é clara a existência, ou não, de usuários de serviços ou de provedores de recursos que dependam dos RCPGs para fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Por exemplo, tais usuários, provavelmente, existem para os RCPGs de governo em nível nacional, estadual ou municipal e para as organizações internacionais do setor público. Isso porque esses governos e organizações normalmente têm a capacidade de captar recursos substanciais e/ou empregar esses recursos em nome da sociedade, incorrer em responsabilidades e impactar o bem-estar econômico e/ou social das comunidades que dependem deles para a prestação de serviços.

4.10 Contudo, nem sempre está claro se há usuários de serviços ou provedores de recursos que dependam dos RCPGs de, por exemplo, departamentos ou órgãos individuais do governo, programas especiais ou áreas identificáveis de atividades com informação para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Determinar se essas organizações, programas ou atividades devem ser identificados como entidades que reportam a informação e, conseqüentemente, serem exigidas a elaborarem os RCPGs envolve o exercício de julgamento profissional.

4.11 O governo e algumas outras entidades do setor público têm identidade e enquadramento legal específicos (personalidade jurídica). Entretanto, as organizações, os programas e as atividades do setor público sem personalidade jurídica também podem captar ou empregar recursos, adquirir e administrar ativos, incorrer em obrigações, realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços ou, de outra maneira, implementar a política governamental. Os usuários de serviços e os provedores de recursos podem depender dos RCPGs para obter informação para os fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Conseqüentemente, a entidade que reporta a informação contábil do setor público pode ter personalidade jurídica específica ou ser, por exemplo, organização, acordo administrativo ou programa sem personalidade jurídica.

## Capítulo 5 - Elementos das Demonstrações Contábeis

### Introdução

### Propósito

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

### Elementos e sua importância

5.2 As demonstrações contábeis retratam os efeitos financeiros e não financeiros das transações e outros eventos ao agrupá-los em classes amplas que compartilham características econômicas comuns. Essas classes amplas são denominadas elementos das demonstrações contábeis. Os elementos correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas estruturas fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça os objetivos e atinja as características qualitativas da elaboração e da divulgação da informação contábil, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

5.3 Os elementos definidos neste capítulo não se referem aos itens individuais que são reconhecidos como resultado de transações e eventos. As subclassificações dos itens individuais dentro de um elemento e as agregações de itens são utilizadas para aprimorar a compreensibilidade das demonstrações contábeis. A apresentação dos RCPGs é tratada no Capítulo 8, intitulado Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

5.4 Em algumas circunstâncias, para assegurar que as demonstrações contábeis forneçam informação útil para uma avaliação significativa do desempenho e da situação patrimonial da entidade, o reconhecimento de fenômenos econômicos não capturados pelos elementos definidos neste capítulo pode ser necessário. Conseqüentemente, a identificação dos elementos neste capítulo não impede as NBCs TSP de exigirem ou permitirem o reconhecimento de recursos ou obrigações que não satisfaçam a definição de elemento identificada

neste capítulo (doravante referidos como "outros recursos" ou "outras obrigações"), quando necessário no sentido de se alcançarem os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

Elementos

5.5 Os elementos definidos neste capítulo são:

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

Definições de ativo e recurso

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

5.6A Um recurso é um direito ao potencial de serviço ou à capacidade de gerar benefícios económicos, ou um direito a ambos.

5.6B Esta seção discute três componentes dessas definições:

- (a) direitos (itens 5.7A-5.7G);
- (b) potencial de serviço e benefícios económicos (itens 5.8-5.10); e
- (c) controle atual como resultado de eventos passados (itens 5.11 a 5.13).

5.7 (Eliminado)

Direitos

5.7A Os direitos ao potencial de serviço ou à capacidade de gerar benefícios económicos assumem muitas formas, incluindo:

(a) direitos que correspondem a uma obrigação de outra parte (ver item

5.16C), por exemplo:

- (i) direitos de receber caixa;
- (ii) direitos de receber bens ou serviços;
- (iii) direitos de permutar recursos com outra parte em condições favoráveis.

Esses direitos incluem, por exemplo, um contrato a prazo para comprar um recurso em condições que sejam atualmente favoráveis; e

(iv) direitos de se beneficiar de uma obrigação de outra parte de transferir um recurso se ocorrer um evento futuro incerto especificado (ver item 5.16A);

(b) direitos que não correspondem a uma obrigação de outra parte, por exemplo:

(i) direitos sobre objetos físicos, tais como imobilizados ou estoques. Exemplos de tais direitos são o direito de usar um objeto físico ou o direito de beneficiar de um objeto arrendado; e

(ii) direitos de uso de propriedade intelectual.

5.7B Muitos direitos são estabelecidos por acordos vinculantes, legislação ou meios semelhantes. Por exemplo, uma entidade pode obter direitos por meio da posse ou locação de um objeto físico, da posse de um instrumento de dívida, tal como um empréstimo estudantil, ou da posse de software ou do direito de utilização de propriedade intelectual. Contudo, uma entidade também pode obter direitos de outras formas, por exemplo:

(a) adquirindo ou criando conhecimento que não seja do domínio público, como um plano de gestão de tráfego; ou

(b) por meio de uma obrigação de outra parte que surge porque essa última tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar uma transferência de recursos (ver item 5.15).

5.7C Alguns serviços - por exemplo, serviços prestados por empregados e serviços voluntários - são recebidos e imediatamente consumidos. O direito de uma entidade de obter o potencial de serviço ou os benefícios económicos produzidos por esses serviços existe muito brevemente, até que a entidade consuma os serviços.

5.7D Nem todos os direitos de uma entidade são ativos dessa entidade. Para serem ativos da entidade, os direitos devem (i) ter potencial de serviço ou benefícios económicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes (ver itens 5.8 a 5.10) e (ii) ser controlados pela entidade (ver itens 5.11 a 5.12A). Os direitos disponíveis a todas as partes sem custos significativos - por exemplo, direitos de acesso a bens públicos, como direitos públicos de passagem sobre a terra, ou conhecimento que seja do domínio público - normalmente não são ativos para as entidades que detêm esses direitos.

5.7E Em princípio, cada um dos direitos de uma entidade é um ativo separado. Contudo, para fins contábeis, os direitos relacionados são frequentemente tratados como uma única unidade de conta que é um único ativo (ver itens 5.26A-5.26J). Por exemplo, a propriedade legal de um objeto físico pode dar origem a vários direitos, incluindo o direito de:

- (a) usar o objeto;
- (b) alienar direitos sobre o objeto; e
- (c) penhorar direitos sobre o objeto.

5.7F Em muitos casos, o conjunto de direitos decorrentes da propriedade legal de um objeto físico é contabilizado como um único ativo. Conceitualmente, o recurso é o conjunto de direitos, e não o objeto físico.

No entanto, descrever o conjunto de direitos como o objeto físico proporcionará muitas vezes uma representação fiel desses direitos da forma mais concisa e compreensível.

5.7G A relação entre direitos soberanos, recursos e um ativo é discutida no item 5.13.

Potencial de serviço e benefícios econômicos

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

5.9 Os ativos do setor público que ensejam potencial de serviços podem ser representados pelos ativos de recreação, do patrimônio cultural, comunitários, de defesa nacional e outros que sejam mantidos pelos governos e por outras entidades do setor público e que sejam utilizados para a prestação de serviços a terceiros. Tais serviços podem ser para consumo coletivo ou individual. Vários serviços podem ser fornecidos em áreas onde não haja concorrência de mercado ou concorrência limitada de mercado. A utilização e a alienação de tais ativos podem ser restritas, já que muitos ativos que ensejam potencial de serviços são especializados por natureza.

5.10 Os benefícios econômicos correspondem a entradas de caixa ou a reduções das saídas de caixa. As entradas de caixa (ou as reduções das saídas de caixa) podem derivar, por exemplo:

- (a) da utilização do ativo na produção e na venda de serviços;
- (b) da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos; ou
- (c) da extinção ou redução de um passivo por meio da transferência de um ativo.

Controlado no presente pela entidade e derivado de um evento passado

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

5.12 Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle:

- (a) propriedade legal;
- (b) acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
- (c) meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
- (d) a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

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

5.12A Às vezes, uma parte (o principal) contrata outra parte (um agente) para agir em nome e em benefício do principal. Por exemplo, um principal pode contratar um agente para organizar a distribuição de bens controlados pelo principal aos beneficiários elegíveis. Se um agente tiver a custódia de um recurso controlado pelo principal, esse recurso não será um ativo do agente.

5.12 B e 5.12C (Eliminados).

5.13 A definição de ativo exige que o recurso controlado pela entidade no presente tenha surgido de transação ou outro evento passado. Podem existir diversas transações passadas ou outros eventos que resultem no ganho do controle do recurso pela entidade e, por conseguinte, o caracterize como ativo. As entidades podem obter ativos por intermédio da sua compra em transação com contraprestação, bem como pelo seu desenvolvimento. Os ativos também podem surgir de transações sem contraprestação, inclusive por meio do exercício dos direitos soberanos. O poder de tributar ou emitir licenças, acessar, restringir ou negar acesso aos benefícios oriundos de recursos intangíveis como, por exemplo, o espectro eletromagnético (bandas de frequência de transmissões de telecomunicações), são exemplos dos poderes específicos do setor público e dos direitos que podem dar origem a ativos. Ao se avaliar o surgimento do direito de controle de recursos, os seguintes eventos devem ser considerados: (a) a capacidade geral para exercer o poder; (b) a constituição de poder por meio de lei, estatuto ou instrumento congênere; (c) o exercício do poder de criar um direito; e (d) o evento que dá origem ao direito de receber recursos de terceiros. O ativo surge quando o poder for exercido e os direitos de receber recursos existirem.

Passivo

Definição

5.14 Passivo é uma obrigação presente de transferir recursos, derivada de evento passado.

5.14A Para que exista um passivo, três critérios devem ser satisfeitos:

- (a) a entidade tem uma obrigação (itens 5.15 a 5.15F);
- (b) a obrigação é para transferir recursos (itens 5.16A-5.16F); e
- (c) a obrigação é uma obrigação presente decorrente de um ou mais eventos passados (itens 5.17 a

5.17D).

Obrigações

5.15 As entidades do setor público podem ter uma série de obrigações. As obrigações são vinculantes quando a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitá-las.

5.15A As obrigações vinculantes podem ser obrigações legais ou obrigações não legalmente vinculantes. Obrigações vinculantes podem surgir tanto de transações com contraprestação quanto das sem contraprestação. A obrigação deve estar relacionada com uma parte externa para dar origem a um passivo. A entidade não pode estar obrigada para consigo mesma, mesmo quando tenha comunicado publicamente a intenção de se comportar de um determinado modo. A identificação de uma parte externa é uma indicação da existência de uma obrigação que dá origem a um passivo.

Contudo, não é essencial conhecer a identidade da parte externa antes do momento da liquidação para que exista uma obrigação e um passivo.

5.15B Muitos acordos que dão origem a uma obrigação incluem datas de liquidação. A inclusão de uma data de liquidação pode fornecer uma indicação de que uma obrigação envolve uma transferência de recursos e dá origem a um passivo. No entanto, existem muitos acordos que não contêm datas de liquidação. A ausência de uma data de liquidação não impede que uma obrigação dê origem a um passivo.

#### Obrigações legais

5.15C A obrigação legal é exigível por força de lei. Essas obrigações executórias podem surgir de uma variedade de dispositivos legais. As transações com contraprestação são geralmente de natureza contratual e, portanto, exigíveis por meio de leis ou equivalentes. Para alguns tipos de transações sem contraprestação, é necessário julgamento profissional para determinar se uma obrigação é legalmente exigível. Quando for determinado que uma obrigação é legalmente exigível, não há dúvida de que a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar a obrigação e que, conseqüentemente, o passivo existe.

5.15D Algumas obrigações relacionadas a transações com contraprestação não são estritamente exigíveis por uma parte externa na data de apresentação das informações contábeis, mas serão exigíveis no transcurso do tempo, sem que a parte externa tenha que cumprir condições adicionais - ou ter que realizar qualquer ação adicional - antes da liquidação. As demandas que são exigíveis incondicionalmente em razão do transcurso do tempo são obrigações exigíveis no contexto da definição de um passivo.

5.15E O poder soberano é a autoridade máxima de um governo para criar, alterar e revogar disposições legais. O poder soberano não é uma justificativa para concluir que uma obrigação não atende à definição de passivo conforme esta Estrutura Conceitual. A situação legal deve ser avaliada em cada apresentação da informação contábil para determinar se a obrigação já não é vinculante e não satisfaz a definição de passivo.

#### Obrigações não legalmente vinculantes

5.15F Os passivos podem surgir de obrigações não legalmente vinculantes.

Essas diferem das obrigações legais, pois a parte para a qual existe a obrigação não pode tomar medidas legais (ou equivalentes) para fazer liquidá-las. As obrigações não legalmente vinculantes que dão origem a passivos têm as seguintes características:

(a) a entidade indica a outras partes, por meio de um padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou declaração específica, que aceitará certas responsabilidades;

(b) como resultado de tal indicação, a entidade cria uma expectativa válida dessas outras partes de que cumprirá essas responsabilidades; e

(c) a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar liquidar a obrigação decorrente dessas responsabilidades.

#### Transferência de recursos da entidade

#### 5.16 (Eliminado).

5.16A Para satisfazer a definição de passivo, a obrigação deve ter o potencial de exigir que a entidade transfira recursos para outra parte (ou partes). Para que esse potencial exista, não é necessário que haja certeza, ou mesmo probabilidade, de que a entidade será obrigada a transferir recursos - a transferência pode, por exemplo, ser exigida apenas se ocorrer um acontecimento futuro incerto específico. É apenas necessário que a presente obrigação exista e que, pelo menos em uma circunstância, exija que a entidade transfira recursos.

5.16B A obrigação pode atender à definição de passivo mesmo que a probabilidade de transferência de recursos seja baixa. No entanto, essa baixa probabilidade pode afetar as decisões sobre as informações fornecidas sobre o passivo e a forma como as informações são fornecidas. O Capítulo 6 fornece orientações sobre reconhecimento e o Capítulo 7 fornece orientações sobre mensuração.

5.16C As obrigações para transferência de recursos incluem, por exemplo:

(a) obrigações de pagamento em dinheiro;

(b) obrigações de prestação de serviços ou entrega de bens;

(c) obrigações de trocar recursos com outra parte em condições desfavoráveis. Tais obrigações incluem, por exemplo, um contrato a prazo para vender em condições que são atualmente desfavoráveis ou uma opção que dá direito a outra parte de comprar recursos da entidade;

(d) obrigações de transferir recursos caso ocorra um evento futuro incerto específico; e

(e) obrigações de emitir um instrumento financeiro se esse instrumento financeiro obrigar a entidade a transferir recursos.

5.16D Em vez de cumprir a obrigação de transferir recursos para a outra parte, as entidades podem, em algumas circunstâncias:

(a) liquidar a obrigação negociando a liberação da obrigação;

(b) transferir a obrigação a terceiro; ou

(c) substituir a obrigação de transferir recursos por outra obrigação, celebrando uma nova transação.

5.16E Nas situações identificadas no item 5.16D, a entidade tem a obrigação de transferir recursos até que tenha liquidado, transferido ou substituído essa obrigação.

5.16F Em um relacionamento principal-agente (ver item 5.12A), se o agente tiver a obrigação de transferir recursos controlados pelo principal para um terceiro, essa obrigação não é uma responsabilidade do agente. Nesse caso, os recursos que seriam transferidos são os recursos do principal.

Obrigação presente e derivada de um evento passado

5.17 A obrigação presente é vinculante. Para satisfazer a definição de passivo, é necessário que a obrigação presente surja como resultado de transação ou de outro evento passado e tenha potencial de exigir que a entidade transfira recursos da entidade para outra parte.

5.17A A obrigação presente existe como resultado de eventos passados somente se:

(a) a entidade já obteve potencial de serviço ou benefícios econômicos ou tomou uma medida; e

(b) como consequência, a entidade irá ou poderá ter de transferir recursos que de outra forma não teria.

5.17B No setor público, as obrigações podem surgir em uma série de momentos. Por exemplo, na implementação de um programa ou serviço, a obrigação pode decorrer:

(a) da realização de promessa política, tal como um compromisso eleitoral;

(b) do anúncio de uma política;

(c) da proposta (e aprovação) do orçamento (que podem ser dois eventos distintos); e

(d) da entrada em vigor do orçamento (em algumas situações o orçamento não será eficaz até que uma dotação seja utilizada).

É pouco provável que as fases iniciais de implementação de novos gastos deem origem a obrigações presentes que atendem à definição de passivo. Fases posteriores, como o cumprimento dos critérios de elegibilidade para o serviço a ser prestado, podem dar origem a obrigações que atendem à definição de passivo. Conforme observado no item 5.15A, a entidade não tem uma obrigação consigo mesma como resultado de uma comunicação pública.

5.17C O momento no qual a obrigação dá origem ao passivo depende da natureza da obrigação. Os fatores que provavelmente terão impacto nos julgamentos de que outras partes podem concluir validamente que a obrigação é tal que a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar uma transferência de recursos incluem:

(a) a natureza do evento ou eventos passados que deram origem à obrigação.

Por exemplo, é pouco provável que uma promessa feita durante uma eleição dê origem a uma obrigação presente porque um compromisso eleitoral muito raramente cria uma expectativa válida para as partes externas de que a entidade tem uma obrigação, ou seja, que tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar a liquidação. Contudo, um anúncio relativo a um evento ou circunstância ocorrida pode ter apoio político tal que o governo tenha poucas opções de desistir. Quando o governo se comprometeu a orçar e assegurar a aprovação da dotação necessária, tal anúncio pode dar origem a uma obrigação não legalmente vinculante;

(b) a capacidade da entidade de modificar ou alterar a obrigação antes que ela se confirme. Por exemplo, o anúncio de uma política geralmente não dará origem a uma obrigação não legalmente vinculante, que não possa ser modificada antes de ser implementada; e

(c) pode haver uma correlação entre a disponibilidade de fundos para liquidar uma obrigação específica e a criação de uma obrigação presente. Por exemplo, quando uma dotação tiver sido aprovada e o financiamento vinculado for assegurado por meio de disponibilidades, de uma reserva de contingência ou de uma transferência de nível diferente de governo, pode existir uma obrigação não legalmente vinculante. Contudo, a ausência da dotação não significa, por si só, que não tenha surgido a obrigação presente.

5.17D A "coerção econômica", a "necessidade política" ou outras circunstâncias podem dar origem a situações em que, embora a entidade do setor público não seja legalmente obrigada a incorrer em uma transferência de recursos, as consequências econômicas ou políticas da recusa em fazê-lo são tais que a entidade pode ter pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar a transferência de recursos.

A coerção econômica, a necessidade política ou outras circunstâncias podem levar a um passivo decorrente de uma obrigação não legalmente vinculante.

5.18 ao 5.26 (Eliminados).

Ativos e passivos

Unidade contábil

5.26A A unidade contábil é o direito ou o grupo de direitos, a obrigação ou o grupo de obrigações, ou o grupo de direitos e obrigações aos quais são aplicados os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração.

5.26B A unidade contábil é selecionada para um ativo ou passivo ao considerar como os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração serão aplicados a esse ativo ou passivo e às receitas e despesas relacionadas. Em algumas circunstâncias, pode ser apropriado selecionar uma unidade contábil para reconhecimento e outra unidade contábil para mensuração. Por exemplo, os acordos podem, por vezes, ser reconhecidos individualmente, mas mensurados como parte de uma carteira de acordos vinculantes. Para

apresentação e divulgação, os ativos, passivos, receitas e despesas podem necessitar de ser agregados ou separados em componentes.

5.26C Se a entidade transferir parte de um ativo ou parte de um passivo, a unidade contábil pode mudar nesse momento, de modo que o componente transferido e o componente retido se tornem unidades contábeis separadas.

5.26D A unidade de conta é selecionada para fornecer informações úteis, o que implica que:

(a) as informações fornecidas sobre o ativo ou passivo e sobre quaisquer receitas e despesas relacionadas devem ser relevantes. Tratar um grupo de direitos e obrigações como uma única unidade contábil pode fornecer informações mais relevantes do que tratar cada direito ou obrigação como uma unidade contábil separada se, por exemplo, esses direitos e obrigações:

(i) não pode ser ou é improvável que sejam objeto de transações separadas;

(ii) não podem ou são improváveis de vencer em tempos diferentes;

(iii) possuem características e riscos semelhantes; ou

(iv) são utilizados em conjunto nas atividades operacionais conduzidas por uma entidade para prestar serviços ou para produzir fluxos de caixa e são mensurados por referência a estimativas do seu potencial de serviço interdependente ou dos fluxos de caixa futuros;

(b) as informações fornecidas sobre o ativo ou passivo e sobre qualquer receita ou despesa relacionada devem representar fielmente a substância de uma transação ou outro evento do qual surgiram. Portanto, pode ser necessário tratar os direitos ou obrigações provenientes de diferentes fontes como uma única unidade de conta, ou separar os direitos ou obrigações decorrentes de uma única fonte. Da mesma forma, para fornecer uma representação fiel de direitos ou obrigações não relacionados, pode ser necessário reconhecê-los e medi-los separadamente.

5.26E Ao selecionar a unidade contábil, também é importante considerar a restrição de custo-benefício da elaboração e da divulgação da informação contábil discutida no Capítulo 3. Em geral, os custos associados ao reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas aumentam à medida que o tamanho da unidade contábil diminui. Assim, em geral, os direitos ou obrigações decorrentes da mesma fonte só são separados se a informação resultante for mais útil e os benefícios superarem os custos.

5.26F Um exemplo de direitos e obrigações decorrentes da mesma fonte são os acordos vinculantes, que estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes. Se esses direitos e obrigações forem interdependentes e não puderem ser separados, constituem um único ativo ou passivo inseparável e, portanto, formam uma única unidade contábil.

5.26G Por outro lado, se os direitos forem separáveis das obrigações decorrentes da mesma fonte, às vezes pode ser apropriado agrupar os direitos separadamente das obrigações, resultando na identificação de um ou mais ativos e passivos separados. Em outros casos, poderá ser mais apropriado agrupar direitos e obrigações separáveis em uma única unidade contábil, tratando-os como um único ativo ou um único passivo.

5.26H Tratar um conjunto de direitos e obrigações presentes como uma única unidade contábil difere da compensação de ativos e passivos. A compensação ocorre quando uma entidade reconhece e mensura tanto um ativo como um passivo como unidades contábeis separadas, mas os agrupa em um único montante líquido na demonstração da posição financeira. A compensação classifica itens diferentes juntos e, portanto, geralmente não é apropriada.

Acordos vinculantes que são igualmente não executados

5.26I Alguns acordos vinculantes, ou partes desses, podem ser igualmente não executados, caso nenhuma das partes tenha cumprido qualquer uma das suas obrigações ou ambas as partes tenham cumprido parcialmente as suas obrigações em igual medida. Esses acordos vinculantes estabelecem um direito e uma obrigação combinados de trocar recursos. O direito e a obrigação são interdependentes e não podem ser separados. Portanto, o direito e a obrigação combinados constituem um único ativo ou passivo. A entidade possui um ativo se os termos da troca forem atualmente favoráveis; ele tem um passivo se os termos da troca forem atualmente desfavoráveis.

A inclusão de tal ativo ou passivo nas demonstrações contábeis depende tanto dos critérios de reconhecimento (ver Capítulo 6) como da base de mensuração selecionada para o ativo e passivo (ver Capítulo 7).

5.26J Na medida em que qualquer uma das partes cumpra suas obrigações sob o acordo vinculante, esse muda de caráter. Se a entidade que relata executa primeiro o acordo vinculante, esse desempenho é o acontecimento que altera o direito e a obrigação da entidade que relata de trocar recursos em um direito de receber recursos. Esse direito é um ativo. Se a outra parte executar primeiro, esse desempenho é o acontecimento que altera o direito e a obrigação da entidade que relata de trocar recursos em uma obrigação de transferir recursos. Essa obrigação é um passivo.

Situação patrimonial líquida, outros recursos e outras obrigações

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

obrigações sejam reconhecidos como outros recursos ou outras obrigações, os quais são itens adicionais aos seis elementos definidos nesta estrutura conceitual.

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

Receita e despesa

5.29 Receita corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários.

5.30 Despesa corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários.

5.31 Receitas e despesas originam-se de transações com contraprestação e sem contraprestação, de outros eventos, tais como: aumentos e decréscimos não realizados de ativos e passivos; do consumo dos ativos por meio da depreciação; e da redução do potencial de serviços e da capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da redução ao valor recuperável. Receitas e despesas podem ser originadas de transações individuais ou de grupos de transações.

Superávit ou déficit do exercício

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

Contribuição dos proprietários e distribuição aos proprietários

Definições

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

5.34 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.

5.35 É importante distinguir os conceitos de despesa e receita dos conceitos de distribuição aos proprietários e contribuição dos proprietários, inclusive as entradas que estabelecem inicialmente suas participações na entidade. Além do aporte de recursos e do pagamento de dividendos que podem ocorrer, é relativamente comum que ativos e passivos sejam transferidos entre entidades do setor público. Sempre que tais transferências satisfizerem as definições de contribuição dos proprietários ou de distribuição aos proprietários, elas devem ser contabilizadas como tal.

5.36 As participações dos proprietários podem surgir na criação da entidade quando outra entidade contribui com recursos para dar à nova entidade a capacidade de iniciar suas operações. No setor público, as contribuições ou as distribuições de recursos são, algumas vezes, relacionadas à reestruturação do governo e irão tomar a forma de transferências de ativos e passivos em vez de transações em espécie. As participações dos proprietários podem tomar diferentes formas, podendo não ser evidenciadas por meio de instrumento de capital próprio.

5.37 A contribuição dos proprietários pode tomar a forma de aporte inicial de recursos na criação da entidade ou de aporte de recursos subsequente, inclusive quando da reestruturação da entidade. Já a distribuição aos proprietários pode ser: (a) o retorno sobre investimento; (b) o retorno total ou parcial de investimentos; ou (c) no caso da extinção ou reestruturação da entidade, o retorno de qualquer recurso residual.

Capítulo 6 - Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis

Critérios de reconhecimento e sua relação com a evidenciação

6.1 Este capítulo identifica os critérios que devem ser satisfeitos para que um elemento seja reconhecido nas demonstrações contábeis. O reconhecimento é o processo de incorporar e de incluir um item, expresso em valores a serem demonstrados no corpo da demonstração contábil apropriada, que satisfaça a definição de elemento e possa ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

6.2 O item deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis quando:

(a) satisfizer a definição de elemento; e

(b) puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

6.3 Todos os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento são inseridos nas demonstrações contábeis. Em algumas circunstâncias, determinada NBC TSP pode também especificar que, para alcançar os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, um recurso ou obrigação que não satisfaça a definição de elemento deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis desde que possa ser mensurado de maneira que satisfaça as características qualitativas e as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs. Outros recursos e outras obrigações são discutidos no Capítulo 5.

6.4 O reconhecimento envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar. Portanto, é importante que a incerteza seja avaliada em cada data de divulgação do relatório.

#### Definição de elemento

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

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

#### Incerteza quanto à mensuração

6.7 Para se reconhecer um item nas demonstrações contábeis, é necessário atribuir um valor monetário a ele. Isso requer escolher a base de mensuração apropriada e determinar se a mensuração do item cumpre as características qualitativas, levando-se em consideração as restrições acerca da informação nos RCPGs, inclusive que a mensuração seja suficientemente relevante e fidedignamente representativa para o item a ser reconhecido nas demonstrações contábeis. A seleção da base de mensuração adequada é considerada no Capítulo 7.

6.8 Pode haver incerteza associada à mensuração de montantes apresentados nas demonstrações contábeis. O uso de estimativas é parte essencial da contabilidade sob o regime de competência. Uma decisão acerca da relevância e da representação fidedigna da mensuração envolve a consideração de técnicas como, por exemplo, utilizar intervalos de resultados e estimativas pontuais, e se uma evidência adicional sobre as circunstâncias econômicas existentes na data do relatório está disponível. A evidenciação pode fornecer informação útil sobre as técnicas de estimativa empregadas. Pode haver raras circunstâncias nas quais o nível de incerteza em um único ponto da estimativa é tão grande que a relevância e a representação fidedigna da medida utilizada são questionáveis, mesmo que haja a evidenciação das técnicas de estimativa utilizadas. Nessas circunstâncias, o item não deve ser reconhecido.

#### Evidenciação e reconhecimento

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

#### Desreconhecimento

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

### Capítulo 7 - Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis

#### Introdução

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

#### Objetivo da mensuração

7.2 O objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

7.3 A seleção da base de mensuração para ativos e passivos contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público ao fornecer informação que possibilita os usuários avaliarem:

- (a) o custo dos serviços prestados no período, em termos históricos ou atuais;
- (b) a capacidade operacional - a capacidade da entidade em dar suporte à prestação de serviços no futuro por meio de recursos físicos e outros; e
- (c) a capacidade financeira - a capacidade da entidade em financiar as suas próprias atividades.

7.4 A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nos RCPGs. As subseções a seguir fornecem orientação sobre mensuração no reconhecimento (mensuração inicial) e mensuração subsequente ao reconhecimento (mensuração subsequente).

### Mensuração inicial

7.5 A mensuração inicial de um ativo é feita pelo preço de transação mais os custos de transação, a menos que não haja dados confiáveis sobre o preço de transação, ou haja outra base de mensuração mais representativamente fiel. O preço de transação é a contraprestação dada para adquirir, construir ou desenvolver um ativo. Os custos de transação de ativos são custos incrementais que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou desenvolvimento de um ativo e não teriam sido incorridos se a entidade não tivesse adquirido, construído ou desenvolvido o ativo. O preço de transação mais os custos de transação é o custo histórico de um ativo.

7.6 A mensuração inicial de um passivo é feita pelo preço de transação menos os custos de transação, a menos que não haja dados confiáveis sobre preços de transação, ou haja outra base de mensuração mais representativamente fiel. O preço da transação é a contraprestação recebida para assumir uma obrigação. Os custos de transação para passivos são custos incrementais que são diretamente atribuíveis à ocorrência de um passivo e não teriam sido incorridos se a entidade não tivesse incorrido no passivo. O preço de transação menos os custos de transação é o custo histórico de um passivo.

7.7 Tanto para ativos quanto para passivos, quando não houver dados sobre o preço da transação ou se o preço da transação não apresentar fielmente informações relevantes sobre o ativo e o passivo da entidade de uma maneira que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (accountability) da entidade e tomada de decisão, é utilizado um custo atribuído.

### Mensuração subsequente

7.8 Após a mensuração inicial, existem três níveis de mensuração:

- (a) modelos de mensuração;
- (b) bases de mensuração; e
- (c) técnicas de mensuração.

7.9 Os modelos de mensuração são as abordagens amplas para mensurar ativos e passivos para inclusão nas demonstrações contábeis.

7.10 De acordo com o modelo de custo histórico, os ativos e passivos são mensurados por valores baseados historicamente. As alterações de valor devido a alterações de preços não são refletidas, exceto no caso de redução ao valor recuperável para ativos e quando uma obrigação se torna onerosa para passivos.

7.11 De acordo com o modelo de valor corrente, os ativos e passivos são mensurados usando informações atualizadas para refletir as alterações de preço na data de mensuração.

### Nível de agregação ou desagregação para fins de mensuração

7.12 As bases de mensuração são formas específicas de mensurar ativos e passivos no modelo de mensuração selecionado. As bases de mensuração fornecem informações que melhor atendem às características qualitativas, ao mesmo tempo em que levam em consideração as restrições de informação nos RCPGs.

7.13 A mensuração subsequente pode ser feita com base na mensuração do custo histórico ou em uma das bases de mensuração do modelo de valor corrente (ver item 7.15).

7.14 As técnicas de mensuração são métodos para estimar o valor pelo qual um ativo ou passivo é mensurado sob a base de mensuração selecionada. A seleção de uma técnica de mensuração depende de fatores como as características de um ativo ou passivo e a disponibilidade de dados observáveis. Orientações sobre técnicas de mensuração são fornecidas pelas NBCs TSP.

### Seleção de modelos e de bases de mensuração

7.15 Não é possível identificar um único modelo ou base de mensuração que melhor atenda ao objetivo de mensuração em nível conceitual para todas as circunstâncias. Portanto, a estrutura conceitual não propõe um único modelo ou base de mensuração (ou combinação de bases) para todas as transações, eventos e condições. A estrutura conceitual fornece orientação sobre a seleção de um modelo e de uma base de mensuração para ativos e passivos a partir das bases mais comumente utilizadas para atingir o objetivo de mensuração. Pode ser necessário selecionar bases de diferentes modelos para atingir o objetivo de mensuração.

7.16 As seguintes bases de mensuração para ativos são identificadas e discutidas em termos das informações que fornecem sobre (a) o custo dos serviços prestados por uma entidade, (b) a capacidade operacional e a capacidade financeira de uma entidade; e (c) até que ponto fornecem informação que cumpre as características qualitativas, tendo simultaneamente em conta as restrições à informação nos RCPGs:

- (a) custo histórico;
- (b) valor corrente operacional; e
- (c) valor justo.

7.17 O valor em uso é empregado exclusivamente para redução ao valor recuperável de ativos e, portanto, é discutido separadamente nos itens 7.57 a 7.62.

7.18 As seguintes bases de mensuração para passivos são identificadas e discutidas:

- (a) custo histórico;
- (b) custo de cumprimento da obrigação; e
- (c) valor justo.

7.19 Nas próximas duas subseções, são discutidas as classificações das bases de mensuração como específicas ou não da entidade e a como valores de entrada ou de saída.

#### Mensurações específicas e não específicas da entidade

7.20 As bases de mensuração podem ser classificadas conforme sejam "específicas da entidade" ou "não específicas da entidade". As bases de mensuração específicas da entidade refletem as restrições econômicas, legais e outras que afetam os possíveis usos de um ativo ou o cumprimento de um passivo por uma entidade. As medidas específicas da entidade podem refletir oportunidades econômicas que não estão disponíveis para outras entidades e riscos aos quais outras entidades não estão expostas. As medidas não específicas da entidade refletem oportunidades e riscos gerais do mercado. A decisão sobre usar uma base de mensuração específica ou não específica da entidade é tomada tendo como referências o objetivo de mensuração e as características qualitativas. Os quadros 1 e 2 classificam as bases de mensuração de ativos e passivos como específicas ou não específicas da entidade.

#### Valores de entrada e de saída

7.21 As bases de mensuração fornecem valores de entrada ou de saída. Para ativos, os valores de entrada refletem o custo de aquisição, construção ou desenvolvimento. Os valores de saída baseiam-se nos benefícios econômicos da venda. O valor corrente operacional e o custo histórico são medidas específicas da entidade para ativos e são valores de entrada. O valor justo é uma medida baseada no mercado, não específica da entidade, e é um valor de saída.

7.22 Para os passivos, os valores de entrada referem-se à transação ou ao evento sob o qual uma obrigação é incorrida. Os valores de saída refletem o valor necessário para cumprir ou transferir uma obrigação. Por exemplo, o custo histórico é uma medida específica da entidade para passivos e é um valor de entrada, o custo de cumprimento da obrigação é uma medida específica da entidade e o valor justo é uma medida baseada no mercado e não específica da entidade; ambas as medidas são valores de saída.

7.23 Identificar se as bases de mensuração fornecem valores de entrada ou de saída apoia a determinação da abordagem aos custos de transação. As bases de mensuração baseadas em entradas normalmente incluem custos de transação na aquisição, construção ou desenvolvimento de um ativo e na ocorrência de um passivo. As bases de mensuração baseadas em saída normalmente incluem custos de transação na venda de um ativo ou no cumprimento ou transferência de um passivo.

#### Nível de agregação ou desagregação para mensuração

7.24 Para apresentar ativos e passivos nas demonstrações contábeis de um modo que forneça informações que melhor atendam ao objetivo de mensuração e atinjam as características qualitativas, pode ser necessário agregá-los ou desagregá-los para fins de mensuração. Ao avaliar se tal agregação ou desagregação é apropriada, deve-se considerar:

(a) as orientações sobre unidade contábil no Capítulo 5;

(b) a materialidade da agregação ou desagregação; e

(c) os custos de agregação ou desagregação comparados com os benefícios em termos da medida em que a agregação ou desagregação cumpre os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

#### Bases de mensuração para os ativos

7.25 Nesta seção, são discutidas as seguintes bases de mensuração para ativos:

(a) custo histórico;

(b) valor corrente operacional; e

(c) valor justo.

#### Custo histórico

7.26 O custo histórico de um ativo é a contraprestação dada para adquirir, construir ou desenvolver o ativo no momento de sua aquisição, construção ou desenvolvimento, acrescida dos custos de transação.

7.27 A contraprestação é o caixa ou equivalentes de caixa, ou o valor de outros recursos dados. O custo histórico é uma base de mensuração específica da entidade que reflete os custos incorridos na aquisição, construção ou desenvolvimento de um ativo. Após a mensuração inicial, o custo histórico de determinados ativos pode ser imputado como despesa aos períodos, a que se referem as demonstrações contábeis, sob a forma de depreciação ou amortização. A depreciação e a amortização representam o consumo do potencial de serviço ou capacidade de geração de benefícios econômicos proporcionados por tais ativos ao longo de sua vida útil. Consistente com o modelo de custo histórico, após a mensuração inicial, a quantia escriturada de um ativo não é alterada para refletir alterações nos preços, exceto quando relacionado com a redução ao valor recuperável (ver item 7.28).

7.28 De acordo com o modelo de custo histórico, o valor de um ativo pode ser reduzido por meio do reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável. Essa perda é a medida em que o potencial de serviço ou a capacidade de gerar benefícios econômicos fornecidos por um ativo diminuiu devido a alterações nas condições econômicas ou outras, o que é distinto do consumo de um ativo. Isso envolve uma avaliação do valor recuperável de um ativo. A depreciação, a amortização e a redução ao valor recuperável também podem ser relevantes para as bases de mensuração segundo o modelo do valor corrente (ver item 7.35). Inversamente, o valor de um ativo pode ser aumentado para refletir o custo de adições e melhorias ou outros eventos, tais como a acumulação de juros sobre um ativo financeiro.

#### Custo dos serviços

7.29 Quando o custo histórico é utilizado, o custo dos serviços reflete o valor dos recursos despendidos para adquirir, construir ou desenvolver ativos consumidos na prestação de serviços. O custo histórico geralmente é baseado nas transações efetivamente realizadas pela entidade. Como os custos utilizados são os transportados de um período anterior sem ajustamento para alterações de preços, não refletem o custo corrente dos ativos quando eles são consumidos. Como o custo dos serviços é evidenciado utilizando preços passados, a informação histórica sobre custos não facilitará a avaliação do custo futuro da prestação de serviços se as alterações acumuladas nos preços desde a aquisição, construção ou desenvolvimento forem significativas. Quando os orçamentos são preparados com base nos custos históricos, a informação histórica dos custos demonstra até que ponto o orçamento foi executado.

#### Capacidade operacional

7.30 Se um ativo foi adquirido, construído ou desenvolvido em uma transação com contraprestação, o custo histórico fornece informações sobre os recursos disponíveis para prestar serviços em períodos futuros, com base no seu custo de aquisição. No momento em que um ativo é adquirido, construído ou desenvolvido, pode-se presumir que o valor para a entidade do seu potencial de serviço é pelo menos igual ao custo da sua aquisição, construção ou desenvolvimento. Quando a depreciação ou amortização é reconhecida, reflete até que ponto o potencial de serviço de um ativo foi consumido. As informações históricas sobre custos mostram que os recursos disponíveis para serviços futuros são pelo menos iguais ao valor pelo qual são declarados. Quando um ativo tiver sido adquirido, construído ou desenvolvido em uma transação sem contraprestação, o preço da transação não fornecerá informações sobre a capacidade operacional que cumpra as características qualitativas, tendo simultaneamente em conta as restrições à informação nos RCPGs (ver também o item 7.7).

#### Capacidade financeira

7.31 O valor pelo qual os ativos são apresentados nas demonstrações contábeis auxilia na avaliação da capacidade financeira. O custo histórico, menos depreciação ou amortização, e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável acumuladas podem fornecer informações sobre o montante de ativos que podem ser utilizados como garantia efetiva para empréstimos. A avaliação da capacidade financeira também requer informações sobre o montante que poderia ser derivado da utilização do ativo e recebido na venda de um ativo e reinvestido em outros ativos para fornecer serviços diferentes. O custo histórico não fornece essa informação quando difere significativamente dos valores correntes.

#### Aplicação das características qualitativas

7.32 Os itens 7.29 a 7.31 explicam as áreas onde o custo histórico fornece informações relevantes com valor confirmatório ou preditivo. A aplicação do custo histórico costuma ser simples porque as informações da transação geralmente estão prontamente disponíveis. Como resultado, os montantes derivados do modelo de custo histórico são geralmente representativamente fiéis na medida em que representam o que pretendem representar - isto é, o custo para adquirir, construir ou desenvolver um ativo com base em transações reais. Como a aplicação do custo histórico reflete geralmente os recursos consumidos por referência a transações reais, as medidas de custo histórico são geralmente verificáveis e compreensíveis, e podem ser preparadas tempestivamente.

7.33 As informações do custo histórico são comparáveis na medida em que os ativos tenham datas de aquisição, construção ou desenvolvimento iguais ou semelhantes. O custo histórico não reflete o impacto das alterações de preços, assim não é possível comparar significativamente as quantias de ativos que foram adquiridos, construídos ou desenvolvidos em momentos diferentes quando os preços diferiam.

7.34 Em certas circunstâncias, a aplicação do custo histórico exige o uso de apropriações - por exemplo, quando:

- (a) vários ativos são adquiridos em uma única transação;
- (b) os ativos são construídos ou desenvolvidos pela própria entidade e as despesas gerais e outros custos têm de ser atribuídos; e
- (c) a utilização de um pressuposto de fluxo, tal como o primeiro a entrar, primeiro a sair, é necessário quando são detidos muitos ativos semelhantes.

Na medida em que tais apropriações são arbitrárias, elas reduzem a extensão em que a mensuração resultante atinge as características qualitativas.

#### Bases de mensuração para ativos no modelo de valor corrente

7.35 As mensurações segundo o modelo de valor corrente refletem o ambiente econômico prevalecente na data a que se referem as demonstrações contábeis. A depreciação, amortização e redução ao valor recuperável, que são discutidas no contexto do modelo de mensuração do custo histórico nos itens 7.27 e 7.28, também são relevantes para as bases de mensuração do valor corrente em determinadas circunstâncias. Adições e melhorias podem afetar as mensurações do valor corrente operacional e do valor justo.

7.36 Quando um ativo é usado para prestação de serviços e também gera benefícios econômicos, a entidade que está usando o modelo de valor corrente julga se um ativo é mantido principalmente para capacidade operacional ou capacidade financeira, e seleciona a base de mensuração do valor corrente operacional, ou a base de mensuração do valor justo de acordo com essa análise. Ao fazer tal julgamento, a entidade tem em conta a unidade contábil apropriada. As orientações sobre a unidade contábil são fornecidas no Capítulo 5.

#### Valor corrente operacional

7.37 O valor corrente operacional é o valor que a entidade pagaria pelo potencial de serviço remanescente de um ativo na data de mensuração.

7.38 O valor corrente operacional apresenta uma mensuração específica da entidade de um ativo existente mantido para sua capacidade operacional. O valor corrente operacional reflete:

(a) o montante que a entidade pagaria pelo potencial de serviço remanescente do ativo da forma menos onerosa;

(b) o potencial de serviço restante do ativo, tendo em conta a condição atual do ativo; e

(c) o uso e a localização nas condições atuais de um ativo.

7.39 Um ativo apoia a entidade que presta serviços em seu uso existente.

'Uso existente' é a forma como um ativo existente é utilizado, em vez de uma utilização alternativa, e geralmente reflete os objetivos políticos da entidade que opera o ativo. O valor corrente operacional pressupõe, portanto, que um ativo continuará a ser utilizado para a prestação de serviços em vez de ser vendido.

#### Custo dos serviços

7.40 O custo dos serviços é apresentado em termos correntes quando baseado no valor corrente operacional. Assim, a quantidade de ativos consumidos está relacionada ao valor dos ativos no momento em que são consumidos - e não, como acontece com o custo histórico, no momento em que foram adquiridos, construídos ou desenvolvidos. Isso fornece uma base para uma comparação entre o custo dos serviços e o montante dos impostos e outras receitas recebidas no período - que são geralmente transações do período corrente e mensuradas a preços correntes - e para avaliar se os recursos foram utilizados de forma econômica e eficiente. Pode também fornecer uma base útil para comparação com outras entidades que evidenciam na mesma base, uma vez que os valores dos ativos não serão afetados por diferentes datas de aquisição, construção ou desenvolvimento, e para avaliar o custo de prestação de serviços no futuro e a necessidade de recursos futuros. Isso ocorre porque é mais provável que os custos futuros se assemelhem aos custos atuais do que aqueles incorridos no passado, quando os preços eram diferentes.

#### Capacidade operacional

7.41 Conforme indicado no item 7.40, o valor corrente operacional fornece uma medida dos recursos disponíveis para prestar serviços em períodos futuros com base na política atual, uma vez que se concentra no valor corrente dos ativos e no seu potencial de serviço remanescente para a entidade.

#### Capacidade financeira

7.42 O valor corrente operacional não fornece informações sobre a capacidade de um ativo de gerar benefícios econômicos ou os valores que seriam recebidos em sua venda. Portanto, pode não facilitar uma avaliação da capacidade financeira.

#### Aplicação das características qualitativas

7.43 O valor corrente operacional concentra-se no valor que a entidade pagaria pelo potencial de serviço remanescente de um ativo que apoia a realização dos objetivos políticos de uma entidade. O valor operacional atual fornece, portanto, informações que são relevantes e fielmente representativas.

7.44 As informações sobre o valor corrente operacional são comparáveis dentro de uma entidade, uma vez que os ativos que fornecem potencial de serviço equivalente são demonstrados por valores semelhantes, independentemente de quando esses ativos foram adquiridos, construídos ou desenvolvidos. Diferentes entidades podem relatar ativos semelhantes em montantes diferentes porque o valor corrente operacional é uma medida específica da entidade que reflete as oportunidades disponíveis para a entidade obter um ativo para atingir seus objetivos políticos. Essas oportunidades podem ser iguais ou semelhantes para entidades diferentes. Quando forem diferentes, a vantagem econômica de uma entidade que é capaz de adquirir, construir ou desenvolver ativos a um custo mais baixo é relatada nas demonstrações contábeis por meio de valores de ativos mais baixos e de um custo de serviços mais baixo. Isso reforça a capacidade do valor operacional atual de fornecer informações relevantes e fielmente representativas. As mensurações correntes de valor operacional satisfazem as características qualitativas de tempestividade, compreensibilidade e verificabilidade. Isso depende da natureza do ativo e das técnicas de estimativa utilizadas.

#### Valor justo

7.45 O valor justo de um ativo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração.

7.46 O valor justo é apropriado quando o ativo é mantido principalmente por sua capacidade de gerar benefícios econômicos ou com vistas à venda. O justo valor cumpre os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, e as necessidades de informação dos usuários depende parcialmente da qualidade da evidência de mercado. A evidência de mercado, por sua vez, depende das características do mercado em que o ativo é negociado.

7.47 Em princípio, as mensurações do valor justo fornecem informações úteis porque refletem adequadamente o valor do ativo para a entidade. Em um mercado ordenado (ver item 7.49), o ativo não pode ser avaliado por menos do que o valor justo, uma vez que, desconsiderando os custos de transação, a entidade

pode obter pelo menos o valor justo por meio da venda do ativo. O ativo não pode ser avaliado por mais do que o valor justo, pois a entidade pode obter a mesma capacidade de gerar benefícios econômicos adquirindo o mesmo ativo ou similar no mercado.

7.48 A utilidade do valor justo pode ser mais questionável quando a suposição de que os mercados são ordenados não é válida. Nessas circunstâncias, não se pode presumir que o ativo possa ser vendido pelo mesmo preço pelo qual pode ser adquirido. Embora a compra de um ativo forneça evidência de que seu valor para a entidade é pelo menos igual ao seu preço de compra nesse momento, fatores operacionais podem significar que o valor para a entidade pode ser maior. Assim, o valor justo pode não refletir o valor para a entidade do ativo, representado pela sua capacidade operacional. Portanto, o valor justo pode não ser útil para ativos operacionais que uma entidade pretende continuar a utilizar para a prestação de serviços.

Mercados ordenados

7.49 Os mercados ordenados têm as seguintes características:

- (a) não há barreiras que impeçam a entidade de realizar transações no mercado;
- (b) há frequência e volume de transações suficientes para fornecer informações sobre preços; e
- (c) há muitos compradores e vendedores bem informados que atuam sem coação, pelo que existe uma garantia de 'justiça' na determinação dos preços correntes - incluindo que os preços não representam vendas de emergência.

Um mercado ordenado é aquele administrado de maneira confiável, segura, precisa e eficiente. Esses mercados negociam ativos que são idênticos e, portanto, mutuamente intercambiáveis, tais como mercadorias, moedas e títulos cujos preços estão disponíveis publicamente. Na prática, poucos mercados, se houver, apresentam plenamente todas estas características, mas alguns podem aproximar-se de um mercado ordenado.

Valor justo no qual os mercados não podem ser considerados ordenados

7.50 É pouco provável que os mercados de ativos únicos e raramente transacionados sejam ordenados: quaisquer compras e vendas são negociadas individualmente e pode haver uma grande variedade de preços pelos quais uma transação pode ser acordada. Portanto, os participantes incorrerão em custos significativos para comprar ou vender um ativo. Quando os mercados não são ordenados, é necessário utilizar uma técnica de mensuração para estimar o preço ao qual uma transação ordenada de venda do ativo ocorreria entre os participantes do mercado na data de mensuração sob as condições atuais de mercado. Tais técnicas de mensuração requerem dados que sejam direta ou indiretamente observáveis, sempre que possível, ou não observáveis quando os dados observáveis não puderem ser identificados.

7.51 O valor justo permite que o retorno sobre os ativos seja evidenciado.

Contudo, as entidades do setor público geralmente não realizam atividades com o objetivo principal de gerar lucros, e os serviços são frequentemente prestados em transações sem contraprestação ou em termos subsidiados. Consequentemente, pode haver relevância limitada na evidenciação de um retorno derivado da aplicação do valor justo.

Custos dos serviços

7.52 O valor justo reflete a capacidade do ativo de gerar benefícios econômicos e o preço que se espera receber na venda. Portanto, quando um ativo é mantido principalmente pela sua capacidade operacional, o valor justo proporciona informação menos útil para o custo dos serviços do que o valor corrente operacional, que pode refletir o valor de um ativo no seu uso existente.

Capacidade operacional

7.53 A utilidade das informações sobre o valor justo dos ativos mantidos para a prestação de serviços é limitada. Se o valor justo for significativamente inferior ao custo histórico, é provável que o valor justo seja menos relevante do que o custo histórico de tais ativos no fornecimento de informações sobre a capacidade operacional.

O valor justo também será provavelmente menos relevante do que o valor corrente operacional, uma vez que o princípio de maior e melhor utilização financeira que sustenta o valor justo é inadequado para ativos mantidos principalmente para capacidade operacional.

Capacidade financeira

7.54 A avaliação da capacidade financeira requer informações sobre a capacidade de um ativo de gerar benefícios econômicos e o valor que seria recebido na venda de um ativo. Essas informações são fornecidas pelo valor justo. O valor justo é, portanto, uma base de mensuração apropriada quando os ativos são mantidos para venda ou quando os ativos anteriormente mantidos pela sua capacidade operacional são excedentes às necessidades operacionais.

Aplicação das características qualitativas

7.55 Os valores determinados em mercados ordenados podem ser facilmente utilizados para fins da elaboração e da divulgação da informação contábil. A informação atenderá às características qualitativas - isto é, será relevante, representativamente fiel, compreensível, comparável e verificável. Como essas informações podem estar disponíveis rapidamente, também é provável que sejam tempestivas.

7.56 A extensão em que as mensurações do valor justo atendem às características qualitativas diminuirá à medida que a qualidade da evidência de mercado diminuir e a determinação de tais valores depender de técnicas de estimativa. Tal como indicado anteriormente, o valor justo só será provavelmente relevante para avaliações da capacidade financeira e não para avaliações do custo dos serviços e da capacidade operacional.

Valor em uso

7.57 O valor em uso é aplicável para avaliações de redução ao valor recuperável. O teste de redução ao valor recuperável envolve determinar se a quantia pela qual um ativo é declarado na demonstração da posição financeira é recuperável.

7.58 O valor em uso de um ativo gerador de caixa é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que sejam derivados do uso continuado do ativo e de sua venda no final de sua vida útil. Isso requer o desconto dos fluxos de caixa a um valor presente.

7.59 O valor em uso de um ativo não gerador de caixa é o potencial de serviço remanescente do ativo na data de mensuração. A estimativa do potencial de serviço requer a utilização de técnicas, que dependem da natureza do ativo e, devido à sua aplicabilidade à redução do valor recuperável, do indicador utilizado com essa finalidade.

7.60 O valor em uso para ativos geradores de caixa é complexo e subjetivo, pois requer a projeção dos fluxos de caixa da perspectiva da entidade. Complexidade adicional surge quando os ativos são implementados em combinação com outros ativos. Nesses casos, o valor em uso só pode ser estimado por meio do cálculo do valor presente dos fluxos de caixa de um grupo de ativos, e não em uma base individual. As apropriações são então feitas para ativos individuais. Tais apropriações podem ser arbitrárias, tendo assim um impacto adverso na representação fiel.

7.61 O valor em uso para ativos não geradores de caixa também é complexo, pois requer estimativas específicas da entidade sobre o potencial de serviço remanescente de um ativo.

7.62 O item 7.36 discute a situação em que um ativo é usado para prestação de serviços e também gera benefícios econômicos, observando que a entidade que está usando o modelo de valor corrente julga se um ativo é mantido principalmente para capacidade operacional ou capacidade financeira, e seleciona a base de mensuração do valor corrente operacional ou a base de mensuração do valor justo em conformidade. Este fator e a complexidade e subjetividade discutidas anteriormente significam que o valor em uso, tanto em um contexto gerador de caixa como em um contexto não gerador de caixa, será provavelmente aplicável apenas à contabilização de perdas ou reversões de perdas relacionadas com a redução ao valor recuperável.

Bases de mensuração para passivos

7.63 Esta seção discute as bases de mensuração dos passivos. Esta seção não repete toda a discussão da seção sobre ativos. Considera as seguintes bases de mensuração:

- (a) custo histórico;
- (b) custo de cumprimento da obrigação; e
- (c) valor justo.

Custo histórico

7.64 O custo histórico de um passivo é a contraprestação recebida para assumir uma obrigação menos os custos de transação, no momento em que o passivo é incorrido.

7.65 A contraprestação é o caixa ou equivalentes de caixa, ou o valor de outra contraprestação dada. No modelo de custo histórico, as medidas iniciais são ajustadas utilizando uma técnica que reflete fatores como a acumulação de juros, a acumulação de descontos ou a amortização de prêmios.

7.66 Quando o valor temporal de um passivo for material - por exemplo, quando o período de tempo antes da liquidação ocorrer for significativo - o valor futuro do pagamento é descontado de modo que, no momento em que um passivo é inicialmente mensurado, ele represente o valor presente do montante devido. A diferença entre o valor futuro do pagamento e o valor presente do passivo é amortizada ao longo da vida do passivo, de modo que o passivo é contabilizado pelo valor do pagamento exigido no vencimento.

7.67 O custo histórico é apropriado quando é provável que os passivos sejam liquidados nos termos estabelecidos. No entanto, o custo histórico não pode ser aplicado a passivos que não resultem de uma transação, como o pagamento futuro de indenizações por um ato ilícito ou danos civis. É pouco provável que forneça informações relevantes quando o passivo tenha sido incorrido em uma transação sem contraprestação, porque não proporciona uma representação fiel das reivindicações contra os recursos da entidade. Também é difícil aplicar o custo histórico a passivos que podem variar em montante, tais como as relacionadas com pensões de benefícios definidos.

Custo de cumprimento da obrigação

7.68 O custo de cumprimento da obrigação representa os custos que a entidade incorrerá no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da forma menos onerosa à data de mensuração.

7.69 Quando o custo do cumprimento da obrigação depende de eventos futuros incertos, todos os resultados possíveis são levados em conta para estimar esse custo, que visa refletir todos esses resultados possíveis de forma imparcial.

7.70 Quando o cumprimento exige a realização de trabalho - por exemplo, quando a obrigação é de corrigir danos ambientais - os custos relevantes são aqueles em que a entidade incorrerá. Esse pode ser o custo da entidade realizar ela própria o trabalho de reparação ou de contratar uma parte externa para realizar o trabalho. No entanto, os custos de contratação com uma parte externa só são relevantes quando a contratação de um empreiteiro for a forma menos onerosa de cumprir a obrigação.

7.71 Quando o cumprimento da obrigação for feito pela própria entidade, o custo não inclui qualquer excedente, porque tal excedente não representa um uso dos recursos da entidade. Quando o custo de cumprimento da obrigação se basear no custo de contratação de um fornecedor, o montante incluirá implicitamente o lucro exigido pelo contratante, uma vez que o montante total cobrado pelo contratante será uma reivindicação sobre os recursos da entidade.

7.72 Quando o cumprimento da obrigação ocorrer a longo prazo, os fluxos de caixa precisam ser descontados para refletir o valor do passivo na data de mensuração.

7.73 O custo de cumprimento é geralmente relevante para mensurar passivos, exceto em circunstâncias em que a entidade possa obter a liberação de uma obrigação por um valor inferior ao custo de cumprimento dessa.

#### Valor justo

7.74 O valor justo de um passivo é o preço que seria pago para transferir um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração.

7.75 O valor justo pode ser apropriado, por exemplo, quando o passivo for atribuível a alterações em uma taxa, preço ou índice especificado cotado em um mercado ordenado. Contudo, nos casos em que a capacidade de transferir um passivo é restrita e os termos em que tal transferência pode ser feita não são claros, a relevância do valor justo é mais fraca. Esse é particularmente o caso dos passivos decorrentes de obrigações em transações sem contraprestação porque é improvável que exista um mercado ordenado para tais passivos.

7.76 ao 7.91 (Eliminados).

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

### Introdução

8.1 Este capítulo estabelece os conceitos aplicáveis à apresentação da informação nos RCPGs, inclusive nas demonstrações contábeis dos governos e de outras entidades do setor público.

8.2 A apresentação das informações nos RCPGs possui conexão com os capítulos 1 a 4 - os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, as necessidades dos usuários, as características qualitativas, as restrições na informação incluída nos RCPGs e a entidade que reporta a informação contábil influenciam as decisões relativas à apresentação das informações. Para a informação evidenciada nas demonstrações contábeis, a apresentação é relacionada também às definições dos elementos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração identificados nos capítulos 5 a 7, por exemplo:

(a) a definição dos elementos afeta os itens que podem ser apresentados nas demonstrações contábeis; (b) a aplicação dos critérios de reconhecimento afeta a localização da informação; e (c) a seleção das bases de mensuração impacta a informação apresentada nas metodologias de mensuração.

Idioma no qual as demonstrações contábeis e outros RCPGs são divulgados

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

(a) dispositivos legais na jurisdição da entidade; e (b) relação custo-benefício da tradução.

### Apresentação

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

8.5 A apresentação visa fornecer informação que contribua com os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e alcança as características qualitativas, enquanto considera as restrições na informação incluída nos RCPGs. As decisões sobre a seleção, a localização e a organização da informação são tomadas em resposta às necessidades dos usuários pela informação sobre os fenômenos econômicos, financeiros e de outra natureza.

8.6 O Capítulo 1 explica que os RCPGs compreendem relatórios múltiplos, cada um respondendo mais diretamente a determinados aspectos dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil ou no alcance dessas informações.

Adicionalmente às demonstrações contábeis, os RCPGs fornecem informação relevante, por exemplo, para avaliações do desempenho dos serviços da entidade e a sustentabilidade das suas finanças. Os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil aplicados à área coberta por determinado relatório orientam as decisões sobre a apresentação daquele relatório.

8.7 As decisões sobre a apresentação podem:

(a) resultar no desenvolvimento de novo RCPG, na movimentação da informação entre os relatórios ou na fusão dos relatórios existentes; ou

(b) ser decisões detalhadas sobre a seleção, a localização e a organização da informação no RCPG.

Decisões sobre a apresentação que estão interligadas

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

Seleção da informação

8.9 As decisões sobre a seleção da informação tratam da informação que é evidenciada:

(a) nas demonstrações contábeis; e

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

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

Seleção e natureza da informação

Natureza da informação nas demonstrações contábeis

8.11 As necessidades de informação dos usuários identificados no Capítulo 2 corroboram a seleção da informação para as demonstrações contábeis. Essas necessidades incluem a informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade para:

(a) possibilitar aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas por esses recursos na data do relatório;

(b) informar as avaliações de questões como se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou de forma eficiente e eficaz para alcançar os seus objetivos na prestação de serviços; e

(c) informar as avaliações do desempenho e a liquidez e solvência da entidade.

8.12 As demonstrações contábeis podem fornecer também informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual:

(a) a entidade satisfaz os seus objetivos financeiros;

(b) as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e o desempenho da entidade estão em conformidade com os orçamentos aprovados; e

(c) a entidade observou a legislação vigente e outros regulamentos que regem a captação e a utilização de recursos públicos.

8.13 As demonstrações contábeis não evidenciam de modo abrangente o desempenho dos serviços da entidade. Contudo, a informação nas demonstrações contábeis pode fornecer informação relevante aos aspectos financeiros do desempenho dos serviços, como informação sobre:

(a) receita, despesa e fluxos de caixa relativos aos serviços; e

(b) os ativos e os passivos que orientam as avaliações dos usuários em relação à capacidade operacional da entidade ou aos riscos financeiros que podem impactar no fornecimento do serviço.

8.14 Outros RCPGs apresentam informação adicional às demonstrações contábeis. Tal informação poderia, por exemplo, incluir:

(a) informação sobre a sustentabilidade das finanças públicas da entidade;

(b) discussão e análise das demonstrações contábeis; ou

(c) informação sobre o desempenho dos serviços.

Informação selecionada para exposição ou evidenciação

8.15 A informação é selecionada para exposição ou para evidenciação nos RCPGs. A informação selecionada para exposição comunica mensagens-chave no RCPG, enquanto a informação selecionada para evidenciação torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam os usuários a entenderem a informação exposta. A evidenciação não substitui a exposição.

8.16 A repetição da informação no RCPG geralmente precisa ser evitada. Contudo, a mesma informação pode ser tanto exposta como evidenciada. Por exemplo, o montante exposto nas demonstrações contábeis pode ser repetido nas notas explicativas quando tais notas fornecem o detalhamento do total exposto. Do mesmo modo, a mesma informação pode ser apresentada em RCPGs diferentes para tratar diferentes propósitos.

Informação selecionada para exposição

8.17 Todos os RCPGs contêm mensagens-chave que são comunicadas, uma vez que todos eles contêm informação exposta. A informação exposta observa um nível conciso e compreensível de modo que os usuários possam focar nas mensagens-chave apresentadas e não serem distraídos por algum detalhe que, de outra maneira, poderia obscurecer essas mensagens. A informação exposta é destacadamente apresentada utilizando-se técnicas de apresentação apropriadas, como classificações, margens, quadros e gráficos.

8.18 Os itens expostos nas demonstrações contábeis fornecem informação sobre questões como, por exemplo, a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação.

8.19 A avaliação se o item satisfaz os critérios de reconhecimento é um dos principais mecanismos para se determinar se a informação deve ser exposta no demonstrativo que evidencia a situação patrimonial ou no

demonstrativo que evidencia o desempenho das entidades do setor público e/ou divulgada nas notas explicativas ou em outro lugar nos RCPGs. Em outros casos, por exemplo, a demonstração dos fluxos de caixa apoia também o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

8.20 O desenvolvimento de requisitos para a exposição das rubricas dos relatórios e os respectivos totais envolve equilibrar a padronização da informação exposta (a qual facilita a compreensibilidade) com a informação que é elaborada para os fatores específicos à entidade. O objetivo tanto dos requisitos da exposição padronizada como da informação específica à entidade é assegurar que a informação necessária para satisfazer os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil esteja disponível para todas as entidades, ao permitir que a informação seja exposta de maneira que reflita a natureza e as operações de entidades específicas.

Informação selecionada para evidenciar

8.21 A informação evidenciada deve incluir:

(a) a base para a informação exposta como, por exemplo, políticas e metodologias aplicáveis;

(b) os detalhamentos da informação exposta; e

(c) itens que compartilham alguns, mas nem todos os aspectos da informação exposta, por exemplo, evidenciações de itens que satisfaçam algumas, mas nem todas as características da definição de elemento ou evidenciações sobre itens que satisfaçam a definição de elemento, mas não os critérios de reconhecimento. O Capítulo 5 explica quais os outros recursos e outras obrigações que não satisfazem a definição de elementos e que podem ser reconhecidos para contribuir com os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

(Incluído no texto da alínea "c" do item 8.21)

8.22 O nível de detalhe fornecido pela informação exposta contribui para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, desde que não seja excessivo. A informação evidenciada, assim como a informação exposta, é necessária para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

8.23 A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis:

(a) é necessária para a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis;

(b) fornece informação que apresenta as demonstrações contábeis no contexto da entidade e o seu ambiente operacional; e

(c) geralmente tem relação clara e demonstrável com a informação exposta nas demonstrações contábeis às quais ela pertence.

8.24 A informação evidenciada nas notas explicativas pode incluir também:

(a) os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades);

(b) a fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);

(c) os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);

(d) os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade, por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições; e

(e) a informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.

Princípios aplicáveis à seleção da informação

8.25 As decisões sobre qual informação precisa ser exposta e evidenciada envolve considerar:

(a) os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;

(b) as características qualitativas e as restrições das informações contidas nos RCPGs; e

(c) os fenômenos econômicos relevantes e outros fenômenos sobre os quais a informação seja necessária.

8.26 A seleção da informação contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, uma vez que deve ser aplicada à informação coberta por relatório em particular e fornecer o nível de detalhe apropriado.

As decisões sobre a seleção da informação envolvem priorizar e resumir e evita a sobrecarga de informação, a qual reduz a compreensibilidade. Informação em demasia pode dificultar a compreensão das mensagens-chave por parte dos usuários e, conseqüentemente, comprometer a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

8.27 Os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, que aplicam as normas e o julgamento profissional, são responsáveis por assegurar que a informação que satisfaça os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e que alcance as características qualitativas fornecidas nos RCPGs.

8.28 As decisões sobre a seleção da informação exigem revisão contínua e crítica. A informação identificada para possível seleção é revisada à medida que for desenvolvida e considerada para apresentação, com referência especial à sua relevância, materialidade e custo-benefício, embora todas as características qualitativas e restrições sejam aplicadas às decisões sobre a seleção da informação. As decisões passadas podem exigir reconsideração porque nova informação pode tornar redundante a informação existente, fazendo com que esses itens não alcancem mais as características qualitativas e/ou as restrições.

8.29 Todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas.

8.30 Os benefícios para os usuários ao receberem a informação precisam justificar os custos das entidades em coletar e apresentar a informação. Ao se fazer essa avaliação, é importante considerar como os itens individuais impactam o quadro geral apresentado e a natureza da informação apresentada. Os itens que aparentarem gerar pouco benefício quando vistos isoladamente, podem contribuir significativamente para o conjunto completo da informação apresentada.

8.31 A informação precisa ser apresentada em base suficientemente tempestiva para possibilitar aos usuários manterem a administração sujeita à prestação de contas e responsabilização (accountability) e para subsidiar a tomada de decisão por parte dos usuários.

8.32 Os RCPGs podem incluir informação adicional derivada de fontes distintas do sistema de informação financeira. As características qualitativas se aplicam a essa informação e a data da entrega dela precisa ser mais próxima possível da data da divulgação das demonstrações contábeis, de modo que seja tempestiva.

Princípios para a seleção da informação para a exposição ou evidenciação

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

(a) princípios de classificação;

(b) lista de tipos gerais de informações que são expostas e de lista semelhante de tipos gerais de informações que são evidenciadas; e/ou

(c) listas de informação específica que aqueles que elaboram a informação precisam expor ou evidenciar.

8.34 As decisões sobre a seleção da informação a ser exposta e evidenciada são tomadas:

(a) com referência umas às outras, em vez de isoladamente; e

(b) para comunicar efetivamente o conjunto integrado de informação.

8.35 As decisões sobre a seleção da informação em outros RCPGs são tomadas após considerar, cuidadosamente, a relação dos outros RCPGs com as demonstrações contábeis.

Localização da informação

8.36 As decisões sobre a localização da informação são tomadas sobre:

(a) o local no qual a informação é contida no relatório; e

(b) o local no qual o componente do relatório está localizado.

8.37 A localização da informação tem impacto sobre a contribuição da informação para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e para o atendimento das características qualitativas. A localização pode afetar a maneira que os usuários interpretam a informação e a comparabilidade da informação.

A localização pode ser utilizada para:

(a) transmitir a importância relativa da informação e as suas conexões com os outros itens da informação;

(b) transmitir a natureza da informação;

(c) conectar itens de informação diferentes que se combinam para satisfazer a necessidade de um usuário em particular; e

(d) distinguir entre a informação selecionada para exposição e a informação selecionada para evidenciação.

Princípios para a alocação da informação entre diferentes relatórios

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

(a) natureza: se a natureza da informação - por exemplo, histórica versus prospectiva - indica a inclusão da informação no mesmo ou em RCPG diferente em razão das considerações relacionadas a, por exemplo, comparabilidade e/ou compreensibilidade;

(b) especificidade à jurisdição: se os fatores específicos à jurisdição, como, por exemplo, os dispositivos legais vigentes, especificarem regras acerca da localização da informação; e

(c) conexão: se a informação adicional considerada precisa ou não estar conectada de modo estreito com a informação já incluída em relatório existente. As conexões entre todas as informações precisam ser avaliadas, não se restringindo somente à conexão entre a informação nova e a já existente.

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

8.40 Um RCPG específico pode ser necessário quando:

(a) necessidades adicionais de informação do usuário, não satisfeitas por relatório existente, são identificadas; e

(b) um RCPG específico para satisfazer essas necessidades é mais adequado ao alcance dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e do cumprimento das características qualitativas do que a inclusão da informação em relatório já existente.

Princípios para a localização da informação dentro do relatório

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

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

8.43 Para as demonstrações contábeis, a informação exposta é mostrada na demonstração apropriada, enquanto as evidenciações encontram-se nas notas explicativas. Distinguir a informação exposta e a informação evidenciada por meio da localização assegura que esses itens, os quais se relacionam diretamente a questões de comunicação, como, por exemplo, os itens da demonstração que evidencia a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, podem ser realçados, com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas.

8.44 Para outros RCPGs, a informação exposta pode estar localizada separadamente da informação evidenciada ou no mesmo local, mas difere-se da informação evidenciada e do destaque dado por meio de outra técnica de apresentação.

Organização da informação

8.45 A organização da informação trata da disposição, do agrupamento e do ordenamento da informação, a qual inclui decisões sobre:

(a) como a informação está disposta no RCPG; e

(b) a estrutura geral do RCPG.

8.46 A organização da informação envolve uma série de decisões incluindo as decisões sobre a utilização de referência cruzada, quadros, tabelas, gráficos, cabeçalhos, numeração e a disposição dos itens dentro de determinado componente de relatório, incluindo decisões sobre a ordem dos itens. A forma na qual a informação está organizada pode afetar a sua interpretação por parte dos usuários.

Natureza da informação relevante para fins de organização

8.47 As decisões sobre a organização da informação levam em consideração:

(a) relacionamentos importantes entre a informação; e

(b) se a informação é para exposição ou para evidenciação.

Tipos de relacionamentos

8.48 Os relacionamentos importantes incluem, mas não se restringem a:

(a) aprimoramento;

(b) similaridade; e

(c) propósito comum.

8.49 Aprimoramento: a informação em determinado lugar no RCPG pode ser aprimorada por meio de informação fornecida em outro local. Por exemplo, o orçamento, a informação prospectiva e do desempenho de serviços aprimoram a informação das demonstrações contábeis. As tabelas, os quadros e os gráficos podem ser utilizados para aprimorar a compreensão da informação narrativa. As conexões com a informação evidenciada fora dos RCPGs podem aprimorar a compreensibilidade da informação evidenciada pelos RCPGs.

8.50 Similaridade: a relação de similaridade existe quando a informação evidenciada em um lugar se baseia na informação relatada em outro local nos RCPGs, e a informação ou não foi ajustada ou teve ajustes relativamente menores. Por exemplo, caso a informação do desempenho dos serviços inclua o custo dos serviços, ou o valor dos ativos utilizados em diferentes serviços, pode auxiliar a demonstrar como aqueles totais se relacionam à despesa e aos ativos evidenciados nas demonstrações contábeis.

Outro exemplo é a relação entre a despesa total evidenciada no orçamento e o total da despesa evidenciada na demonstração de desempenho. A conciliação ou aproximação, na medida do possível, entre os dois montantes diferentes, pode aprimorar a compreensão dos usuários sobre as finanças da entidade.

8.51 Propósito comum: o relacionamento de propósito comum existe quando a informação relatada em locais diferentes contribui para os mesmos fins. Um exemplo é quando demonstrações e evidenciações diferentes fornecem informação necessária para avaliações de responsabilização pelos serviços prestados. As informações sobre (a) o custo real e orçado de serviços diferentes, (b) os recursos financeiros e não financeiros utilizados na prestação de serviços diferentes e (c) o fornecimento futuro de serviços diferentes pode ser incluído em locais diferentes. Para tornar clara a relação entre a informação em locais diferentes, é adequado organizar a informação por intermédio da utilização de técnicas como cabeçalhos e referências.

8.52 Podem existir relações entre informações expostas em diferentes:

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

Agrupamento da informação

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

Princípios aplicáveis à organização da informação

8.54 A organização da informação:

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

8.55 A organização da informação:

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

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

(a) as conexões com a informação proveniente de outras fontes não prejudiquem o alcance das características qualitativas do RCPG; e

(b) a data de emissão de qualquer informação conectada seja tão próxima quanto possível à data da divulgação das demonstrações contábeis, de modo que a informação evidenciada seja tempestiva.

Comparabilidade

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

Princípios da organização da informação nas demonstrações contábeis

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

8.59 Nas demonstrações contábeis, algumas relações podem existir entre:

(a) subconjuntos de montantes expostos ou mudanças nos montantes expostos e o seu impacto nos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;

(b) os diferentes montantes expostos em demonstrações contábeis diferentes, os quais refletem o impacto de determinado evento externo comum ou contribuem juntos para a compreensão de aspecto das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; e

(c) os montantes expostos e as evidenciações respectivas nas notas explicativas que explicam ou podem, de outra maneira, dar suporte à compreensão dos usuários acerca dos itens expostos.

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

- (a) o tipo e o número de demonstrações;
- (b) o detalhamento dos totais em subcategorias significativas;
- (c) o ordenamento e o agrupamento de itens expostos em cada demonstração;

- (d) a identificação de agregados (aditivos ou subtrativos); e
- (e) a identificação de outra informação para inclusão na demonstração.

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

Princípios para a organização da informação em outros RCPGs

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

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

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

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

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 Estrutura Conceitual, publicada no DOU, Seção 1, de 04/10/2016, 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

(DOU, 07.04.2026)

BOCO10054--WIN/INTER

*“Finja que todas as pessoas que você conhece estão andando por aí com uma placa no pescoço que diz: faça eu me sentir importante. Você terá muito sucesso não somente em vendas, mas na vida.”*

*Mary Kay Ash*