

NBC TSP

ESQUEMATIZADAS

VERSÃO 2019



Estratégia
CONCURSOS



Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) Resumidas e Esquematizadas

Apresentação	4
1. NBC TSP – Estrutura Conceitual.....	6
1.1. Aspectos Introdutórios	6
1.2. Função, Autoridade e Alcance.....	6
1.3. Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público	9
1.4. Características Qualitativas	14
1.5. Restrições acerca da informação incluída nos RCPGS	15
1.6. Entidade que reporta a informação contábil.....	16
1.7. Elementos das Demonstrações Contábeis	16
1.8. Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis	18
1.9. Mensuração de Ativos e Passivos.....	18
2. Receita de Transação sem Contraprestação (NBC TSP 1)	21
2.1. Definição.....	21
2.2. Reconhecimento/Mensuração	21
3. Receita de Transação com Contraprestação (NBC TSP 2)	25
3.1. Definição.....	25
3.2. Reconhecimento	25
3.3. Mensuração.....	27
4. Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (NBC TSP 3).....	28
4.1. Provisões.....	28
4.2. Passivo Contingente	29
4.3. Ativo Contingente.....	31
4.4. Situações Específicas	32



5. Estoques (NBC TSP 04)	34
5.1. <i>Definição</i>	34
5.2. <i>Mensuração de Estoques</i>	34
6. Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente (NBC TSP 05)	37
6.1. <i>Aspectos Introdutórios</i>	37
6.2. <i>Definições</i>	37
6.3. <i>Reconhecimento</i>	38
6.4. <i>Mensuração</i>	38
6.5. <i>Reconhecimento e Mensuração de Passivos</i>	38
6.6. <i>Formas de Compensação</i>	39
7. Propriedades para Investimento (NBC TSP 06)	40
7.1. <i>Definição</i>	40
7.3. <i>Reconhecimento</i>	41
7.4. <i>Mensuração no Reconhecimento</i>	41
7.5. <i>Mensuração após Reconhecimento</i>	42
7.6. <i>Reclassificação</i>	43
7.7. <i>Alienação</i>	43
8. Ativo Imobilizado (NBC TSP 07)	44
8.1. <i>Aspectos Introdutórios</i>	44
8.2. <i>Reconhecimento</i>	44
8.3. <i>Mensuração no Reconhecimento</i>	45
8.4. <i>Mensuração do Custo</i>	46
8.5. <i>Depreciação</i>	47
8.6. <i>Desreconhecimento (Baixa)</i>	48
9. Ativo Intangível (NBC TSP 08)	49
9.1. <i>Alcance</i>	49
9.2. <i>Definição</i>	49
9.3. <i>Reconhecimento</i>	49
9.4. <i>Particularidades no Reconhecimento de Ativos Intangíveis</i>	50
9.5. <i>Mensuração Após o Reconhecimento</i>	52
9.6. <i>Vida Útil</i>	53



9.7. Ativo Intangível com Vida Útil Definida	53
9.8. Baixa e Alienação	55
10. Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa (NBC TSP 09)	57
10.1. Objetivo	57
10.2. Definições	57
10.3. Reconhecimento e Mensuração da Perda por Redução ao Valor Recuperável.....	57
10.4. Reversão da Perda por Redução ao Valor Recuperável	58
11. Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa (NBC TSP 10)	59
11.1. Definições	59
11.2. Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável	59
11.3. Reversão da Perda por Redução ao Valor Recuperável	60
11.4. Reclassificação de Ativos.....	60
12. Apresentação das Demonstrações Contábeis (NBC TSP 11)	61
12.1. Aspectos Introdutórios	61
12.2. Definições	61
12.3. Finalidade das Demonstrações Contábeis	62
12.4. Componentes das Demonstrações Contábeis.....	63
12.5. Condições Gerais	64
12.6. Estrutura e Conteúdo	64
13. Demonstração dos Fluxos de Caixa (NBC TSP 12)	71
13.1. Alcance	71
13.2. Importância da DFC.....	71
13.3. Definições	71
13.4. Apresentação da demonstração dos fluxos de caixa.....	72
13.5. Métodos	74
13.6. Transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa	74



APRESENTAÇÃO

Meus camaradas! Prof. **Possati** aqui. É com muita satisfação que apresentamos mais um material de estudo para a sua preparação!

Para quem não me conhece sou professor do Estratégia Concursos nas disciplinas de **Contabilidade Geral e Contabilidade Pública**. Sou também **Auditor Público Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS)**.

Este arquivo foi elaborado especialmente para você que está se preparando para concursos públicos e precisa de um apoio nessa jornada rumo à aprovação.

A Contabilidade Pública encontra-se em processo de convergência aos padrões internacionais e com isso diversas normas estão sendo editadas todos os anos: as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP).

Obviamente que esse processo acaba por impactar o estudo de quem se prepara para concursos públicos, afinal sabemos que os examinadores gostam de novidades, não é mesmo?

Pois bem... sabemos que as novas NBC TSP são fundamentais no estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Assim, preparamos este arquivo com o **resumo das principais normas vigentes**, oportunidade em que **destacamos os principais pontos e esquematizamos alguns detalhes importantes para a sua prova**.

É claro que o material será útil também para todos os profissionais que desempenham suas atribuições relacionadas à Contabilidade Pública, pois apresenta uma forma mais sistemática de entendimento dos principais pontos das NBC TSP. Espero ajudar esse público também.

Ao longo da nossa abordagem, utilizamos **quadros, esquemas, caixas de destaques...** tudo para que o conhecimento flua da melhor maneira possível.

Além disso, vamos disponibilizar no nosso canal do You Tube (Contabilizando) e no canal do Estratégia Concursos, um aulão em que vamos tecer comentários, orientações de estudo das NBC TSP... vai ser mais um material totalmente gratuito para a sua preparação.

Porém, vale ressaltar que este material, por si só, não vai lhe preparar para o “combate real”, ou seja, somente estes resumos das normas não são suficientes na sua preparação... este material não substitui os nossos **cursos completos** em que abordamos no detalhe toda a teoria (tanto em vídeo como em arquivo eletrônico – PDF), comentamos centenas de questões, esclarecemos as dúvidas no fórum de dúvidas, enfim... nos cursos você terá acesso a tudo o que precisa para uma preparação de alto nível. Sabemos que hoje cada vez mais o detalhe faz a diferença na hora da prova. Não deixe de investir no seu futuro!

Caso queira se preparar em alto nível conosco, acesse todos os nossos cursos no link a seguir:

<http://bit.ly/sua-aprovacao>

Por fim, algumas observações:



a. Este arquivo foi finalizado em **26/11/2018**. Novas atualizações serão promovidas constantemente, sempre que entendermos necessário.

b. Algumas NBC TSP não são abordadas neste material, basicamente por dois motivos:

- Apesar de editada, a NBC TSP ainda não está vigente (algumas estarão vigentes apenas em 2021) e, portanto, não é exigida em concurso;
- Apesar de editada e vigente (já considerando 2019) não apresenta relevância neste momento (os examinadores costumam explorar no início as Normas mais relevantes) e/ou pode ter sua vigência alterada pela 8ª edição do MCASP, ainda não editado nesta data (maiores detalhes explicamos no aulão).

c. Este material é de **distribuição gratuita**, porém protegido por direitos autorais. Por esse motivo, peço que respeite e valorize os direitos do autor. Caso identifique a violação ou reprodução indevida deste material, peço que entrem em contato no e-mail: prof.possati@gmail.com.

Se quiser acompanhar e ter acesso a dicas sobre Contabilidade em geral, acompanha-me nas redes sociais:



Inscreva-se no nosso canal no YouTube: [Contabilizando](#)

<http://bit.ly/canal-aprovação>



Siga-me no [Instagram](#): @profgilmarpossati

<http://bit.ly/siga-o-possati>



Curta a nossa página: <http://bit.ly/curta-o-possati>

Se preferir, basta escanear as figuras a seguir:

INSTAGRAM (pelo aplicativo do IG)



YOU TUBE



Espero que este material seja útil na sua jornada! Assim que possível, deixe seu *feedback* em nossas redes sociais. É muito importante o retorno dos alunos para o aperfeiçoamento dos nossos materiais.

Bons estudos!

POSSATI



1. NBC TSP – ESTRUTURA CONCEITUAL

1.1. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual) **estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP)** do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público.

O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é **prestar serviços à sociedade**, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

Os **Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público – RCPGs (demonstrações contábeis e informações complementares)** fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (accountability).

A norma destaca algumas **características do setor público tomadas como base para o desenvolvimento da Estrutura Conceitual**, as quais estão descritas no quadro abaixo:

CARACTERÍSTICAS DO SETOR PÚBLICO

- a) Volume e significância das transações sem contraprestação
- b) Importância do orçamento público
- c) Natureza dos programas e longevidade do setor público
- d) Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público
- e) Papel regulador das entidades do setor público
- f) Relacionamento com as estatísticas de finanças públicas (EFP)

1.2. FUNÇÃO, AUTORIDADE E ALCANCE

FUNÇÃO: A Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a divulgação dos RCPGs, os quais **devem ser elaborados com base no regime de competência**.



AUTORIDADE: em caso de eventual conflito entre a estrutura conceitual e outras NBCs TSP, prevalecem as disposições específicas vigentes nestas últimas em relação às constantes na primeira.



Em caso de conflito ...



... as disposições específicas das NBCs TSP devem prevalecer sobre a Estrutura Conceitual.

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

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.**

A norma explica que 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.

Relatórios Contábeis (RCPGs) objetivam...



Atender às necessidades dos usuários em geral.



Não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Os RCPGs podem compreender múltiplos relatórios, cada qual atendendo a certos aspectos dos objetivos e do alcance da elaboração e divulgação da informação contábil. Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas. Os RCPGs abrangem também a

apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

Que tal dar uma pausa na sua leitura e dar uma olhada em uma série de vídeos que gravamos sobre os RCPGs em nosso canal do You Tube (Canal “Contabilizando”)?

Dica Estratégica #1 - RCPGs



Dica com os aspectos introdutórios sobre os RCPGs.

Dica Estratégica #2 - RCPGs - Parte II



Dica com mais um detalhe que pode ser explorado na sua prova!

Dica Estratégica #3 - RCPGs - Parte III



Dica com mais um detalhe que pode ser explorado na sua prova!

ALCANCE: A Estrutura Conceitual e as demais NBCs TSP **aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público** quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs.

Estão compreendidos no conceito de **entidades do setor público**: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes*).

* 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.

E as empresas estatais independentes estão no alcance da Estrutura Conceitual? A própria norma responde:

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 [empresas estatais dependentes], as quais, em princípio, não estão no alcance desta estrutura conceitual e das demais NBCs TSP.

De qualquer forma, a norma destaca que as demais entidades não compreendidas no conceito de “entidades do setor público”, incluídas as empresas estatais independentes, **poderão aplicar a estrutura conceitual e as demais NBCs TSP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres.**

1.3. OBJETIVOS E USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

1.3.1. Objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil



TOME NOTA!

Objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil



FORNECER INFORMAÇÕES ÚTEIS AOS USUÁRIOS DOS RCPGS



Finalidade de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada



1.3.2. Usuários dos RCPGs

Os **usuários primários dos RCPGs** são os usuários dos serviços e seus representantes (membros do Poder Legislativo) e os provedores de recursos e seus representantes.



Os RCPGs não são elaborados e divulgados para atender a necessidades de informações específicas ou particulares.

Usuários que usam as informações dos RCPGs para propósitos distintos
Responsáveis pelas estatísticas de finanças públicas
Analistas
Mídia
Consultores financeiros
Grupos de interesse público ou privado
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
Entidades prestadoras de recursos e de fomento

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

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:

- o desempenho da entidade durante o exercício;
- a liquidez (capacidade de satisfazer as obrigações atuais) e a solvência (capacidade de satisfazer as obrigações em longo prazo) da entidade;



- 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; e
- a capacidade da entidade de se adaptar a novas situações.

Veja que essas informações são apenas exemplos. Não é uma lista taxativa, mas sim exemplificativa. Organizando a “enxurrada” de informações desse tópico da Estrutura Conceitual, chegamos ao seguinte quadro-síntese elaborado para que você visualize melhor as informações:

Necessidades de Informações	
Usuários de serviço e Provedores de recursos	<p><u>Necessitam de informações que possam dar suporte às avaliações de questões</u> como:</p> <p>a) o <u>desempenho da entidade</u> durante o exercício;</p> <p>b) a <u>liquidez</u> (capacidade de satisfazer as obrigações atuais) e a <u>solvência</u> (capacidade de satisfazer as obrigações em longo prazo) da entidade;</p> <p>c) a <u>sustentabilidade</u> 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; e</p> <p>d) a <u>capacidade da entidade de se adaptar a novas situações</u>.</p>
Provedores de recursos (especificamente)	<p>Exigem informação como subsídio para as <u>avaliações sobre se a entidade</u>:</p> <p>a) <u>está alcançando os objetivos estabelecidos</u> de modo a justificar os recursos angariados durante o exercício;</p> <p>b) <u>financiou as operações atuais a partir dos recursos angariados dos contribuintes, de empréstimos ou de outras fontes no período atual</u>; e</p> <p>c) provavelmente <u>necessita de recursos adicionais</u> (ou menos recursos) no futuro e as fontes prováveis destes recursos.</p>
Credores por empréstimos e outros credores	<p>Exigem informação como insumo para <u>avaliações da liquidez da entidade</u> e, portanto, se o montante e o prazo para pagamento estarão em conformidade com o que foi contratado.</p>
Doadores	<p>Exigem informação para dar suporte às avaliações se a entidade está <u>utilizando os recursos com eficácia, eficiência e economicidade, e da maneira pretendida</u>. Eles também exigem informação sobre as <u>atividades previstas de prestação de serviços e as necessidades de recursos</u>.</p>

1.3.4. Informação Fornecida pelos RCPGS

No quadro a seguir destacamos os principais pontos que acreditamos serem passíveis de exigência na sua prova.





Informação Fornecida pelos RCPGs	
Situação Patrimonial	Essa informação possibilita aos usuários <u>identificarem os recursos da entidade e as demandas sobre esses recursos na data de divulgação do relatório.</u>
Desempenho	<p>Orienta as avaliações de questões, como, por exemplo, se a entidade adquiriu recursos com <u>economicidade</u> e os utilizou com <u>eficácia e eficiência</u> para atingir os seus objetivos de prestação de serviços.</p> <p>Inclui a <u>informação sobre os custos</u> da prestação de serviços e os montantes e fontes de recuperação desses custos durante o exercício.</p>
Fluxos de Caixa	<p><u>Contribui para as avaliações do desempenho e da liquidez e da solvência da entidade.</u></p> <p>Ela <u>indica como a entidade arrecadou e utilizou os recursos durante o período</u>, inclusive os empréstimos tomados e pagos, bem como as suas aquisições e vendas, por exemplo, do seu ativo imobilizado.</p> <p><u>Identifica também os recursos recebidos</u> 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.</p> <p>A informação sobre os fluxos de caixa também pode <u>subsidiar as avaliações sobre a conformidade da entidade</u> 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.</p>
Informação orçamentária e cumprimento da legislação ou outra regulamentação relativa à captação e à utilização de recursos	<p>O orçamento fornece informação financeira aos interessados sobre os planos operacionais da entidade para o período futuro, as suas necessidades de capital e, frequentemente, os seus objetivos e as suas expectativas em relação à prestação de serviços.</p> <p><u>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.</u></p> <p>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, <u>os recursos se originam, predominantemente, de transações sem contraprestação advindas dos contribuintes e de outros, de acordo com as expectativas refletidas no orçamento aprovado.</u></p>



	<p>A inclusão nos RCPGs dessas informações 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 (<i>accountability</i>) 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.</p>
Resultado da prestação de serviços	<p>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.</p> <p>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 <u>avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações da entidade</u>. 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 (<i>accountability</i>)</p>
Informações financeiras e não financeiras prospectivas	<p>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.</p> <p>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 <u>avaliação da capacidade do governo em satisfazer aos seus compromissos financeiros e de prestação de serviços no futuro</u>.</p> <p>A evidenciação dessas informações permite <u>avaliações da sustentabilidade da prestação de serviços pelo governo</u>, aprimora a prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e fornece informação útil adicional para fins de tomada de decisão.</p>
Informação explicativa	<p>Essas informações podem ser apresentadas nos RCPGs em notas explicativas ou em relatórios separados.</p> <p>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 (<i>accountability</i>) e tomada de decisão.</p>



TOME NOTA!

O alcance da informação contábil é mais abrangente do que é evidenciado pelas demonstrações contábeis. No entanto, a informação apresentada nessas demonstrações permanece sendo o núcleo da informação contábil.

É improvável que os RCPGs forneçam todas as informações que os usuários necessitem para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Consequentemente, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem também considerar informação de outras fontes.

1.4. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

O quadro abaixo resume o essencial sobre o assunto:

Característica	Conceito
Relevância	Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil . Para tanto, as informações devem ter <u>valor confirmatório, preditivo</u> ou ambos
Representação Fidedigna	A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é <u>completa, neutra</u> e <u>livre de erro material</u> .
Comparabilidade	Qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
Verificabilidade (suportabilidade)	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.
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 (<i>accountability</i>) e tomada de decisão.
Compreensibilidade	Qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado.





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.

Comparabilidade ≠ Consistência

A comparabilidade é o objetivo, enquanto que a consistência auxilia a atingi-lo

Comparabilidade ≠ Uniformidade

A ênfase demasiada na uniformidade pode reduzir a comparabilidade ao fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes

1.5. RESTRIÇÕES ACERCA DA INFORMAÇÃO INCLUÍDA NOS RCPGS

O quadro abaixo resume o essencial sobre o assunto:

Restrição	Conceito
Materialidade	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
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.
Equilíbrio entre as características qualitativas	O equilíbrio ou a compensação (trade-off) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação contábil

1.6. ENTIDADE QUE REPORTA A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

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

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

- a) **ser uma entidade que capta recursos** da sociedade ou em nome desta e/ou utiliza recursos para realizar atividades em benefício dela; e
- b) **existir usuários** de serviços ou provedores de recursos **dependentes de informações contidas nos RCPGs** para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

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.

1.7. ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

1.7.1. Ativo

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

Recurso é um item com **potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos**. A forma física não é uma condição necessária para um recurso.

Essa definição possui três características que são fundamentais para que um item seja considerado como ativo: **gerar benefício econômico futuro ou potencial de serviços**, **ser controlado pela entidade** e **ser resultante de um evento ocorrido no passado**. Portanto, algo só pode ser considerado ativo quando cumprir as três condições em conjunto.

1.7.2. Passivo

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

Assim como no ativo, a definição pode ser dividida em três elementos fundamentais: é uma **obrigação presente da entidade**, **resulta de eventos passados** e a **extinção deve resultar na saída de recursos da entidade**. Portanto, algo só pode ser considerado passivo quando cumprir as três condições em conjunto.

Obrigação presente é uma **obrigação que ocorre por força de lei** (obrigação legal ou obrigação legalmente vinculada) **ou uma obrigação que não ocorre por força de lei** (obrigação não legalmente vinculada), **as quais não possam ser evitadas pela entidade**.



Extinção deve resultar na saída de recursos da entidade: um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser liquidado ou extinto. Nesse sentido, **a obrigação que pode ser liquidada ou extinta sem a saída de recursos da entidade não é um passivo.**

1.7.3. Situação Líquida (patrimônio líquido)

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.

* **Outros Recursos e Outras Obrigações:** em alguns casos, ao se desenvolver ou revisar uma NBC TSP, pode-se determinar que, para alcançar os objetivos da informação contábil, o recurso ou a obrigação que não satisfaça a definição de elemento definido na 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 elementos definidos na Estrutura Conceitual.

1.7.4. Receita

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

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.

1.7.5. Despesa

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

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.



1.8. RECONHECIMENTO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Reconhecimento é o processo de incorporar e de incluir um item, expresso em valores a serem demonstrados no corpo da demonstração contábil apropriada.



TOME NOTA!

O item (ativo ou passivo) 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.

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.

1.9. MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

1.9.1. Objetivo da Mensuração

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.

1.9.2. Bases de Mensuração

A Estrutura Conceitual apresenta os seguintes quadros nos quais são resumidas as bases de mensuração (adaptamos para uma melhor experiência didática):



Quadro 1 – Resumo das bases de mensuração dos ativos

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

Quadro 2 – Resumo das bases de mensuração dos passivos

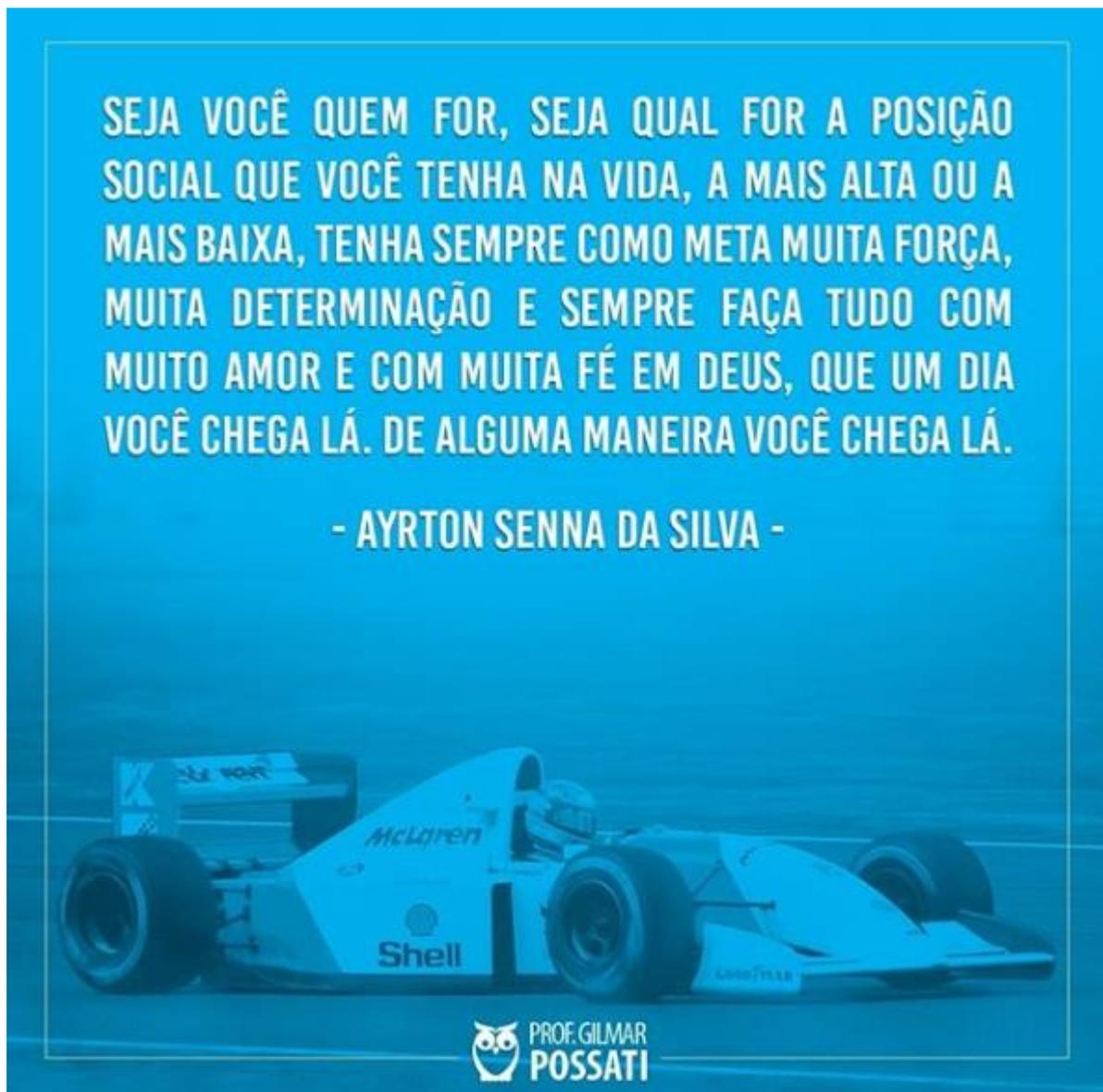
Base de mensuração	Entrada ou saída	Observável no mercado?	Específica à entidade?
Custo histórico	Entrada	Geralmente observável	Sim
Custo de cumprimento da obrigação	Entrada	Não	Sim
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Entrada e saída	Sim	Não
Valor de mercado (em mercado inativo)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

Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. Os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e também o montante que será obtido com a utilização do ativo.

Para o passivo, os valores de entrada se relacionam à transação na qual a obrigação é contraída ou ao montante que a entidade aceitaria para assumir um passivo. Os valores de saída refletem o



montante exigido para cumprir a obrigação ou o montante exigido para liberar a entidade da obrigação.



Não tenha pressa, você não está em uma corrida. Faça tudo com determinação e muito amor, um dia você chega lá. Acredite!

@profgilmarpossati



2. RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO (NBC TSP 1)

2.1. DEFINIÇÃO

Transação sem Contraprestação: é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e em contrapartida **entrega valor irrisório ou nenhum valor em troca.**



Ao contrário do que ocorre no setor privado, **a maior parte das variações patrimoniais aumentativas (VPA) das entidades do setor público decorrem de transações sem contraprestação**, principalmente as relativas a tributos, transferências e multas.

2.2. RECONHECIMENTO/MENSURAÇÃO

Uma transação sem contraprestação com entrada de recursos para o governo, via de regra, gera VPA para o ente ou órgão recebedor. Em contrapartida, a entrada de recursos provoca a contabilização de um ativo.

Exemplo: Lançamento de um tributo

D – Tributos a Receber (contabilização de um ativo)
C – VPA Tributária (geração da VPA)

A entidade deve reconhecer o ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controle de recursos que se enquadrem na definição de um ativo e satisfaçam os critérios de reconhecimento a seguir:

- Seja provável que benefícios econômicos futuros e potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade; e
- O valor justo do ativo possa ser mensurado em conformidade com as características qualitativas e com observância das restrições da informação contábil.

DICA: os critérios de reconhecimento previstos na NBC TSP 00 – Estrutura Conceitual são reforçados em todas as demais normas! Basicamente, para que um elemento (patrimonial ou de resultado) seja reconhecido ele deve:



- 1) Atender à respectiva definição (previstas na Estrutura Conceitual); e
- 2) O valor ser mensurado confiavelmente (em conformidade com as características e restrições da informação contábil)



Caso o ente receba numa transação sem contraprestação um item que possua características essenciais de ativo, mas que não satisfaça os critérios para o reconhecimento, essa situação pode justificar sua **evidenciação em notas explicativas como ativo contingente**.

2.2.1. Ativos Oriundos de Transação sem Contraprestação

O ativo obtido por meio de uma transação sem contraprestação (regra geral) deverá ser inicialmente **mensurado pelo seu valor justo na data de aquisição**.

TRIBUTOS

A entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando seu respectivo fato gerador ocorrer (no lançamento) e os critérios de reconhecimento forem satisfeitos.

Os ativos em geral devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. **Contudo, os ativos oriundos de transações tributárias, enquanto não efetivamente arrecadados, devem ser mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para a entidade.**

RECEBIMENTOS ANTECIPADOS

Os recebimentos antecipados originam um ativo e uma obrigação presente, obedecidas as demais condições relativas a tais elementos patrimoniais, por isso, **a VPA não pode ser reconhecida nesse momento**. Após a ocorrência do evento que torne o acordo obrigatório, e cumpridas as condições restantes do acordo, o passivo deve ser baixado e a receita (VPA) deve ser reconhecida.

REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

Sob o enfoque patrimonial, o ente arrecadador deve realizar o **registro da receita pelos valores brutos e o respectivo valor a transferir no passivo por meio de provisão**.

Vale destacar que a dedução da receita ocorre no âmbito do registro de natureza orçamentária, no caso de o Ente arrecadador (transferidor) ter previsto em orçamento apenas o seu valor, conforme previsto nos procedimentos contábeis orçamentários (MCASP). Vale lembrar, ainda, que no caso de o Ente arrecadador ter fixada a despesa a transferir no seu orçamento, obviamente que terá que dar baixa do crédito disponível. Logo, nesse caso o registro da transferência não será como dedução da receita, mas sim como despesa.

TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Para o reconhecimento contábil, **o ente recebedor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira**, pois, sendo uma transferência voluntária, não há garantias reais da transferência. Por esse motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência.

Apenas nos casos em que houver cláusula contratual garantindo a transferência de recursos após o cumprimento de determinadas etapas do contrato, o ente beneficiário, no momento em que já tiver direito à parcela dos recursos e enquanto não ocorrer o efetivo recebimento a que tem direito, deverá registrar um direito a receber no ativo.



DOAÇÕES

As doações recebidas em dinheiro, além de serem reconhecidas como variações patrimoniais aumentativas, também deverão ser reconhecidas como receitas orçamentárias, por força do art. 57 da Lei n. 4.320/1964.

No reconhecimento inicial, doações, incluindo bens em espécie, devem ser mensurados por seu **valor justo** da data de recebimento.

MULTAS

As multas devem ser reconhecidas no ente público como VPA quando se encaixarem na definição de um ativo e satisfizerem os critérios para o reconhecimento de um ativo.

2.2.1. Passivos Oriundos de Transação sem Contraprestação

Ativos recebidos na configuração de geradores de receita sem contraprestação podem ser transferidos com base em certas condições em seu uso ou destinação de seus benefícios. Nesse caso, temos as seguintes situações:

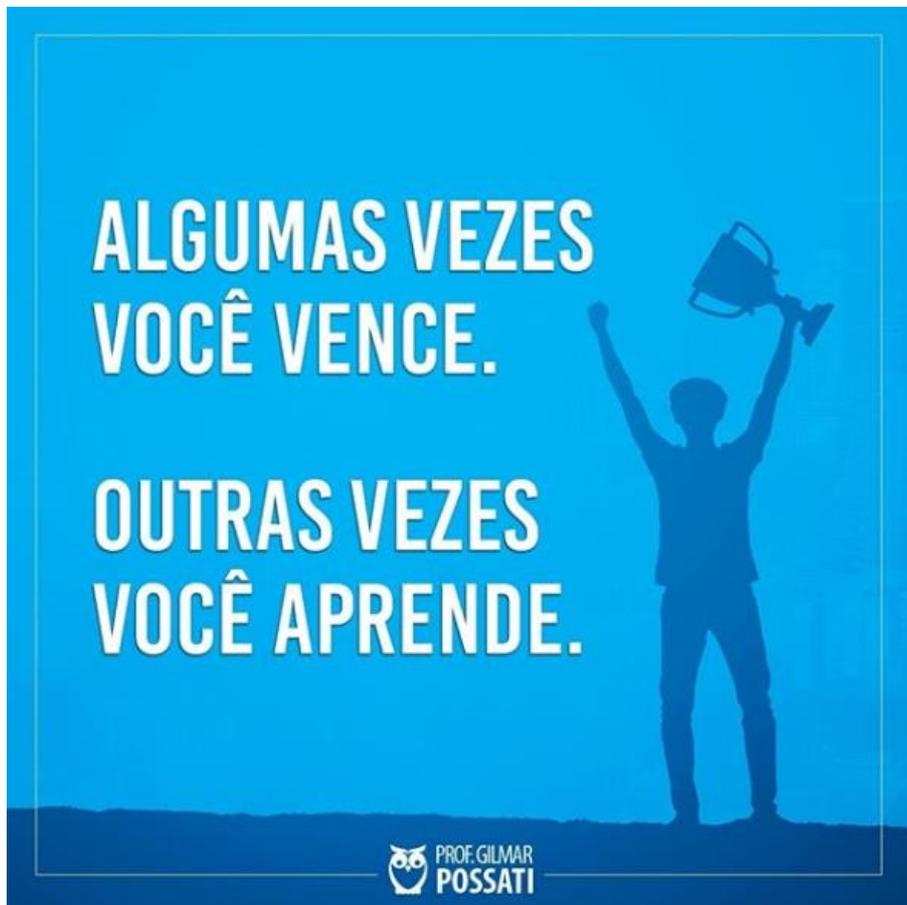
1ª Situação - Quando se tratar apenas de restrições sobre ativos transferidos, ou apenas restrições, em que pese a possibilidade do ente receptor ser responsabilizado ou demandado administrativamente ou judicialmente a posteriori.

Nesse caso, **não há necessidade de contabilização inicial de passivo**.

2ª Situação - Ativos transferidos que incluem uma exigência de que o ativo transferido, ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, sejam devolvidos ao transferente se não utilizados no modo especificado.

Nesse caso, **deve ser constituído um passivo equivalente pelo ente receptor**.





Sempre que errar, admita o erro, desculpe-se, corrija-o, aprenda a lição e siga adiante...

@profgilmarpossati



3. RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO (NBC TSP 2)

3.1. DEFINIÇÃO

Transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e entrega valor aproximadamente igual em troca, prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos.

Os valores recebidos em nome de terceiros não constituem benefícios econômicos ou potencial de serviços da entidade, por não resultar em aumentos de ativos ou redução de passivos. Logo, não são considerados como VPA.

Exemplo (MCASP): recebimento de tarifas de telefone e eletricidade pelos Correios em nome das prestadoras destes serviços.

Os empréstimos e financiamentos não se caracterizam como transações com contraprestação por não impactarem a situação patrimonial líquida, em razão de gerarem variações iguais entre ativos e passivos (geram fatos permutativos/variações qualitativas).

3.2. RECONHECIMENTO

A VPA oriunda de transação com contraprestação é reconhecida quando for provável que:

- Os benefícios econômicos futuros e potencial de serviços fluirão para a entidade; e
- Os benefícios possam ser mensurados em conformidade com as características qualitativas e com observância das restrições da informação.



Segue o critério de reconhecimento geral!

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A VPA decorrente da transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data de apresentação das demonstrações contábeis. Trata-se do método da percentagem de execução.

Exemplo: uma entidade que presta serviços de avaliação patrimonial deve reconhecer as VPAs à medida em que as avaliações individuais forem sendo realizadas.

Quando surgir alguma incerteza acerca do valor considerado como VPA, a parcela não recebida ou cujo o recebimento tenha deixado de ser provável é reconhecida como uma VPD ao invés de um ajuste no valor da VPA originalmente reconhecida.

VENDA DE BENS

A VPA decorrente da venda de bens deve ser reconhecida quando as seguintes condições tiverem sido satisfeitas:

- A entidade tiver **transferido ao comprador todos os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade dos bens;**
- A entidade **não mantiver envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos,** nem em grau normalmente associado à sua propriedade nem relacionado ao efetivo controle de tais bens;
- O valor da VPA puder ser mensurado confiavelmente;
- For provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços provenientes da transação fluirão para a entidade; e
- Os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.



Observe que a novidade aqui se concentra nas condições acima **destacadas**, pois as demais já temos conhecimento, não é mesmo? A provável geração de benefícios econômicos ou potencial de serviços e a mensuração com confiança são condições que já estão na “massa do sangue”!

Quanto à manutenção dos riscos o MCASP destaca duas situações:

- **Se a entidade mantiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda e a variação patrimonial aumentativa não é reconhecida.**
- **Se a entidade mantiver apenas risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e a VPA é reconhecida.**

JUROS, ROYALTIES E DIVIDENDOS OU DISTRIBUIÇÕES SIMILARES

Uma VPA de juros, royalties, dividendos ou distribuições similares geralmente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação irão fluir para a entidade.

- Os juros devem ser reconhecidos *pro rata tempore*, referente à taxa efetiva;
- Os royalties devem ser reconhecidos à medida em que são gerados, conforme a essência do acordo; e
- Dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito de recebimento por parte do acionista ou da entidade.

Perceba que a ideia dos tratamentos contábeis acima descritos é seguir o regime de competência, aplicável à CASP em todo o seu aspecto patrimonial.

Quando surgir uma incerteza acerca de um valor já reconhecido como VPA, tal valor, incobrável ou cujo recebimento deixou de ser provável, é reconhecido como uma VPD, ao invés de um ajuste no montante da VPA anteriormente recebida.



3.3. MENSURAÇÃO

As variações patrimoniais aumentativas oriundas de transações com contraprestação devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, considerando os eventuais descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade.

Nos casos de permutas de bens ou serviços por outras de natureza e valor similar, a troca **não é considerada como uma transação geradora de VPA**.

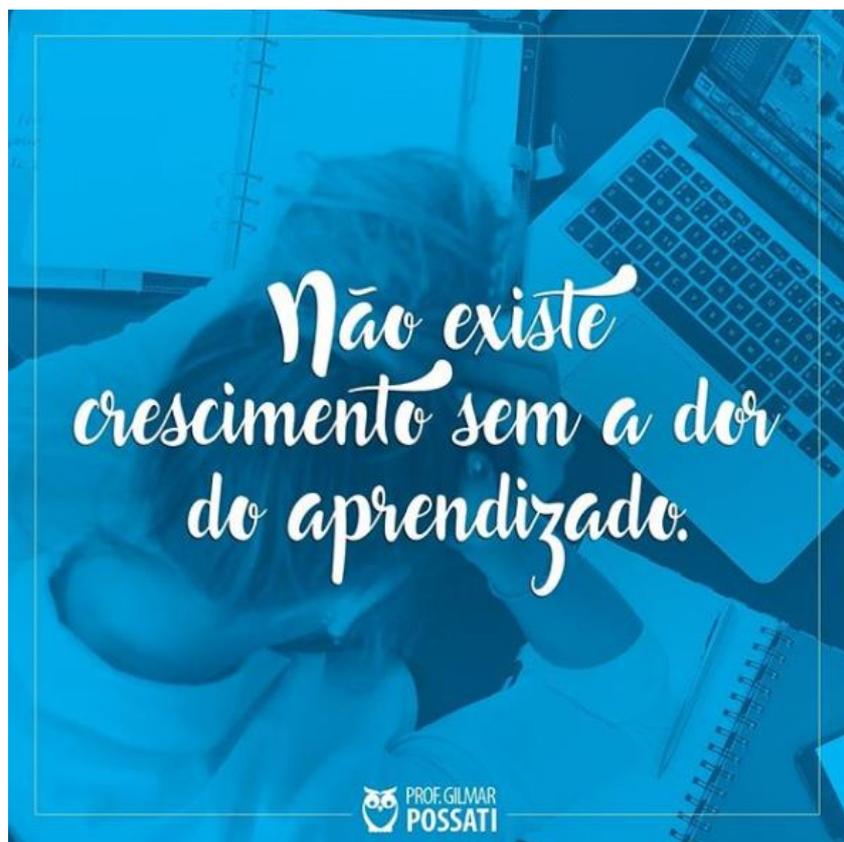
Por outro lado, quando os bens ou serviços foram vendidos ou trocados por outros bens ou serviços não similares, a operação é reconhecida como uma transação que gera VPA.



Permutas/trocas de bens ou serviços
(transação com contraprestação)

Valor Similar: não gera VPA

Valor Não Similar: gera VPA



Forte não é ser imune à dor, mas seguir adiante apesar de senti-la.

@profgilmarpossati



4. PROVISÕES, PASSIVOS E ATIVOS CONTINGENTES (NBC T SP 3)

4.1. PROVISÕES

4.1.1. Definição

PROVISÃO é um passivo de prazo ou valor incerto.

Exemplos:

- Provisões para riscos trabalhistas – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de reclamações trabalhistas;
- Provisões para riscos fiscais – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados ao pagamento de autuações fiscais;
- Provisões para riscos cíveis – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de indenizações a fornecedores e clientes;

4.1.2. Reconhecimento



As provisões devem ser **reconhecidas** quando estiverem presentes os três requisitos abaixo:

- Exista uma **obrigação presente** (formalizada ou não) resultante de eventos passados;
- Seja **provável uma saída de recursos** que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação.
- Seja possível fazer uma **estimativa confiável** do valor da obrigação;

Logo, se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida!

Uma saída de recursos é considerada como provável se a probabilidade de o evento ocorrer for maior que a de não ocorrer. Logo, se a probabilidade for maior que 50% devemos considerar como provável!

Registro contábil referente ao reconhecimento da provisão:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.7.x.x.xx VPD de Constituição de Provisões
C 2.x.7.x.x.xx Provisões



4.1.3. Mensuração

O valor reconhecido como provisão deve ser a **melhor estimativa do desembolso** exigido para se extinguir a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

Método do Valor Esperado: quando a provisão mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis resultados. Este método estatístico corresponde ao "valor esperado".

Ajuste a valor presente: quando o efeito do tempo no dinheiro for material, **o valor da provisão deve corresponder ao valor presente dos desembolsos** que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação. Assim, **o valor da provisão deverá ser descontado** utilizando-se uma taxa que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e aos riscos específicos para o passivo. Quando o desconto a valor presente for utilizado, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir o transcurso do tempo. Este aumento é **reconhecido como uma despesa financeira**, conforme lançamento abaixo:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras
C 2.x.7.x.x.xx Provisões

Mudanças nas Provisões: as provisões devem ser reavaliadas na data de apresentação das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente.

4.2. PASSIVO CONTINGENTE

4.2.1. Definição

Passivo Contingente é:

- a. Uma **obrigação possível** resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade; ou
- b. Uma **obrigação presente** resultante de eventos passados, **mas que não é reconhecida porque**:
 - **É improvável** uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção da obrigação; ou
 - **Não é possível fazer uma estimativa confiável** do valor da obrigação.

4.2.2. Reconhecimento

Os passivos contingentes **não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais**. No entanto, **deverão ser registrados em contas de controle** do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e divulgados em notas explicativas. A divulgação só é dispensada nos casos em que a saída de recursos for considerada remota.



Os passivos contingentes devem ser periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços se tornou provável. **Caso a saída se torne provável, uma provisão deverá ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período em que ocorreu a mudança na probabilidade.**

Registro de passivos contingentes

Natureza de informação: típica de controle

D 7.4.1.x.x.xx Controle de Passivos Contingentes
C 8.4.1.x.x.xx Execução de Passivos Contingentes

Provisões x Passivos Contingentes

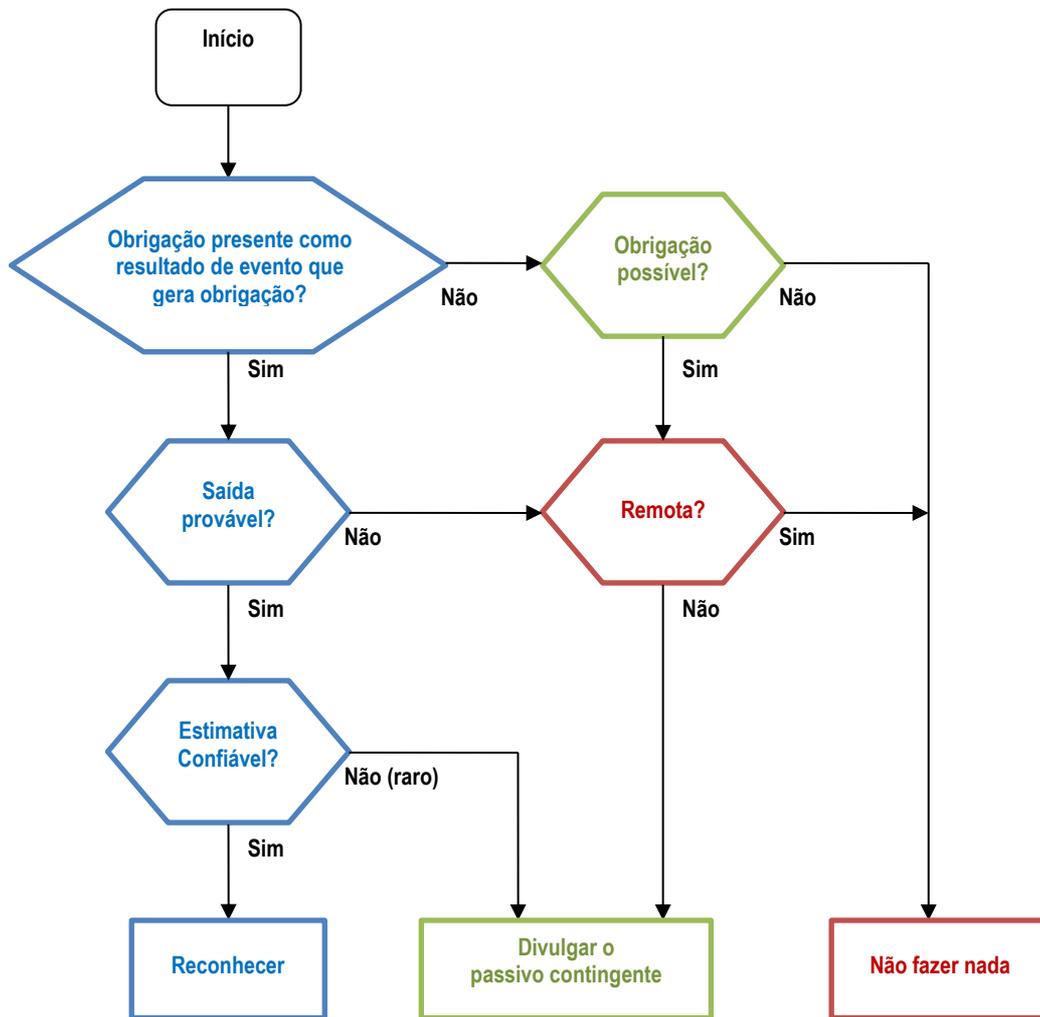
Provisões são reconhecidas como passivo (presumindo-se uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja necessária para liquidar a obrigação.

Passivos contingentes não são reconhecidos como passivo porque são:

- obrigações possíveis, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem a obrigação presente que pode levar à saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços; ou
- obrigações presentes que não satisfazem aos critérios de reconhecimento da NBC TSP 03.

O fluxograma (árvore de decisão) abaixo (adaptado da NBC TSP 03) resume os principais requerimentos de reconhecimento da Norma para provisões e passivos contingentes.





	Saída de Recursos		
	Provável	Possível	Remota
Registro Contábil	Sim	Não	Não
Divulgação em Notas Explicativas	Sim	Sim	Não

4.3. ATIVO CONTINGENTE

4.3.1. Definição

Ativo Contingente é um ativo possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.



4.3.2. Reconhecimento

Os ativos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais, uma vez que podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas. No entanto, quando uma entrada de recursos for considerada provável, eles deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas.

Registro de ativos contingentes

Natureza de informação: típica de controle

D 7.1.1.x.x.xx Atos Potenciais Ativos
C 8.1.1.x.x.xx Execução de Atos Potenciais Ativos

O quadro abaixo, adaptado da NBC T SP 03, resume o assunto:

ATIVO CONTINGENTE		
São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
A entrada de benefícios econômicos é praticamente certa.	A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa.	A entrada não é provável.
O ativo não é contingente.	Nenhum ativo é reconhecido.	Nenhum ativo é reconhecido.
	Divulgação é exigida.	Nenhuma divulgação é exigida.

4.4. SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

4.4.1. Reestruturação

Uma entidade do setor público deverá registrar uma provisão para reestruturação quando for provável uma saída de recursos decorrentes deste processo. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge apenas quando a entidade tiver um plano formal para reestruturação e tiver criado uma expectativa válida naqueles por ela afetados, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características.

Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação:

- O fim de uma atividade ou serviço;
- O fechamento de uma sucursal ou o encerramento das atividades de uma agência governamental em um lugar ou região específico, ou a realocação de atividades de uma região para outra;



- Alterações na estrutura de gestão como, por exemplo, a eliminação de um nível de gerência;
- Reorganizações fundamentais que têm um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

Quando a reestruturação envolver venda ou transferência de operações, nenhuma obrigação deverá ser registrada até que haja um acordo obrigatório de venda ou transferência, ainda que a entidade tenha anunciado publicamente sua decisão.

Uma provisão de reestruturação **não** inclui custos como:

- Novo treinamento ou realocação de funcionários;
- Marketing; ou
- Investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes custos relacionam-se à condução futura de uma atividade, e não são passivos de reestruturação na data das demonstrações contábeis.



Não desanime! Você está cada vez mais perto do seu objetivo!

@profgilmarpossati



5. ESTOQUES (NBC TSP 04)

5.1. DEFINIÇÃO

Os estoques são ativos:

- Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;
- Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou empregados na prestação de serviços;
- Mantidos para venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda; ou
- Mantidos para distribuição no curso normal das operações ou no processo de produção, incluindo, por exemplo, livros didáticos para doação a escolas.

5.2. MENSURAÇÃO DE ESTOQUES

Os estoques são mensurados ou avaliados pelo **valor de custo histórico (valor de aquisição/produção/construção) ou valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto:**

- a. Os **estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação**, que devem ser mensurados pelo seu **valor justo** na data da aquisição;
- b. Os **bens de almoxarifado**, que devem ser mensurados pelo **preço médio ponderado das compras**, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei n. 4.320/64.

Observação: A NBC TSP 04 prevê, ainda, o critério PEPS, conforme estudado na sequência.

Valor realizável líquido é o preço estimado de venda no curso normal das operações, menos os custos estimados para a conclusão e os custos estimados de venda, troca ou distribuição.

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

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

O valor realizável líquido pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso, não sendo específico para a entidade.



A NBC TSP 04 destaca que devem ser mensurados pelo **custo histórico ou pelo custo corrente de reposição**, dos dois o menor, os estoques mantidos para:

- Distribuição gratuita ou de valor irrisório;

Exemplo (MCASP): produtos a serem distribuídos por meio de cesta básica.

- Consumo no processo de produção de bens a serem distribuídos gratuitamente ou por valor irrisório.

Exemplo (MCASP): estoque para merenda escolar (quando a entidade possui merendeira que prepara a comida).

Vale destacar que o custo corrente de reposição é o custo que a entidade incorreria para adquirir o mesmo ativo na data da demonstração contábil.

5.2.1. Custo dos Estoques

Os custos de estoques devem abranger **todos os gastos (custos) de aquisição e de transformação (conversão), bem como outros gastos (custos) incorridos para torná-los disponíveis para uso (para trazer os estoques à sua condição e localização atuais).**

Nesse sentido, o custo de aquisição compreende:

- O preço de compra;
- Os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis;
- Frete (transporte);
- Seguro;
- Manuseio; e
- Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos.

Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição e, por isso, não devem ser reconhecidos como variação patrimonial aumentativa (VPA).

O **custo de transformação** inclui aqueles relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como:

- Mão-de-obra direta;
- Alocação sistemática de custos indiretos de produção, variáveis e fixos, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Os custos indiretos de produção são classificados em variáveis ou fixos, se variam ou não diretamente com o volume de produção.

A alocação dos custos fixos e variáveis incorridos na melhoria de terrenos "brutos" mantidos para a venda em empreendimentos comerciais ou residenciais pode incluir, por exemplo, custos relacionados ao paisagismo, drenagem, assentamento de tubulação para conexão das instalações, etc.

Os custos posteriores de **armazenagem ou entrega ao cliente não devem ser absorvidos pelos estoques.**



Os **gastos de distribuição, de administração geral e financeiros** são considerados como **variações patrimoniais diminutivas (VPD)** do período em que ocorrerem e **não como custo dos estoques**.

Exemplos de despesas excluídas do valor do estoque e reconhecidos como **variações patrimoniais diminutivas (VPD)** do período em que são incorridos:

- **Valor anormal de desperdício de materiais**, mão de obra ou outros insumos de produção;
- **Despesa de armazenamento**, a menos que sejam necessárias ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;
- **Despesas administrativas** que não contribuem para colocar os estoques no seu local e condição atuais;
- **Despesa de comercialização**.

Os **estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos** devem ser mensurados ao **valor justo menos a despesa de venda** no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (na data das demonstrações contábeis), exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável.

Outras formas para mensuração do custo de estoques, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e suprimentos, mão de obra, eficiência e utilização da capacidade produtiva. Elas devem ser regularmente revisadas à luz das condições correntes.

Estoques podem ser transferidos à entidade por meio de transações sem contraprestação. Por exemplo, agência de ajuda internacional pode doar medicamentos para hospital público como consequência de desastre natural. Nessas circunstâncias, **o custo do estoque é o seu valor justo** na data de seu recebimento.

5.2.2. Critérios de Mensuração

Segundo a NBC TSP 04, o custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído por meio da identificação específica dos seus custos individuais.

Nesse sentido, a norma destaca dois critérios para mensuração dos estoques (essa é a regra geral aplicada aos estoques):

Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS): esse critério pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos;

Custo Médio Ponderado: por meio desse critério, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo do período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Vale destacar que **o método Último a Entrar, Primeiro a Sair (UEPS) não é aceito** pela norma (assim como não é aceito para fins fiscais no âmbito da contabilidade societária).



6. CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS: CONCEDENTE (NBC TSP 05)

6.1. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

OBJETIVO: a NBC TSP 05 determina a forma de contabilização dos contratos de concessão pela **ótica da concedente** (entidade do setor público). Não apresenta a contabilização pela ótica das concessionárias.

ALCANCE: a NBC TSP 05 se aplica às **entidades do setor público**, conforme o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.



Alcança as **concessões que envolvam a prestação de serviços** relacionados aos ativos das concessões por parte da concessionária em nome da concedente.



Não alcança as concessões que não envolvem a prestação de serviços públicos e acordos que envolvam tanto a gestão quanto a prestação de serviços nos casos em que o **ativo não é controlado pela concedente** (exemplos: terceirização, contratos de serviço/privatização).

6.2. DEFINIÇÕES

Concedente: é a entidade que confere à concessionária o direito de exploração dos serviços providos pelo ativo da concessão.

Concessionária: corresponde à entidade que usa o ativo da concessão, sujeito ao controle da concedente, para fornecer serviços públicos.



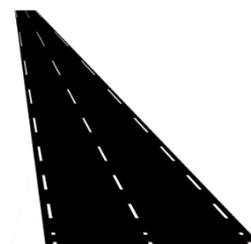
Ativo Da Concessão De Serviços: é o ativo usado para prover serviços públicos no acordo de concessão de serviços que:

a) é fornecido pela concessionária, sendo que:

- i) constrói, desenvolve ou adquire o ativo de terceiro; ou
- ii) é um ativo preexistente da concessionária;

b) é fornecido pela concedente, sendo que:

- i) é um ativo preexistente da concedente; ou
- ii) corresponde a uma melhoria em ativo preexistente da concedente.



6.3. RECONHECIMENTO

A entidade concedente deve reconhecer um ativo fornecido pela concessionária e/ou uma melhoria em seus ativos preexistentes como ativo da concessão de serviços se:

- a) a concedente controla ou regula os serviços que a concessionária deve fornecer com o ativo, a quem ela deve entregar os serviços e por qual preço; e
- b) a concedente controla – por meio da propriedade, usufruto ou de alguma outra forma – qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo da concessão.

6.4. MENSURAÇÃO

Ativo da concessão é construído, desenvolvido ou adquirido de terceiro



Mensuração a valor justo



Ativo preexistente



Concedente deve reclassificar o ativo preexistente como "ativo de concessão de serviços"



Mensuração segue as regras para os ativos imobilizados ou intangíveis

- Posteriormente ao reconhecimento inicial ou à reclassificação, os ativos da concessão de serviços devem ser contabilizados como uma classe separada de ativos.

6.5. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE PASSIVOS

REGRA: Sempre que a concedente reconhecer o ativo da concessão de serviços (conforme critérios de reconhecimento acima estudados), também deve ser reconhecido um passivo.

Exceção: A concedente não deve reconhecer o passivo quando o ativo seu preexistente for reclassificado como ativo de concessão de serviço.

- O passivo reconhecido deve ser inicialmente mensurado pelo valor justo, ajustado por qualquer outro valor transferido da concedente à concessionária, ou da concessionária para a concedente.



6.6. FORMAS DE COMPENSAÇÃO

▪ Na troca pelo ativo da concessão do serviço, a concedente pode compensar a concessionária pelo ativo da concessão do serviço por meio de qualquer combinação de:

a) realização de pagamentos à concessionária (modelo de "financiamento de passivos");

b) compensação à concessionária por quaisquer outros meios (modelo de "concessão de direitos à concessionária");

c) se a concedente paga pela construção, desenvolvimento, aquisição, ou melhoria de um ativo da concessão de serviço, em parte por meio da assunção de passivo financeiro e em parte pela concessão de direito à concessionária, temos a aplicação do denominado **modelo bifurcado**.

O encargo financeiro e a tarifa pelos serviços prestados pela concessionária em acordo de concessão de serviços determinados devem ser contabilizados como despesa.



Por mais que você ache que estudar apenas 1 ou 2 horas por dia, por exemplo, seja pouca coisa, pode ser o início de uma grande caminhada. É muito melhor estudar 1 hora todos os dias de forma consistente visando o longo prazo do que se "matar" estudando apenas quando sai o edital.

A **CONSISTÊNCIA** nos estudos ajuda a criar o hábito... após um tempo você verá que 1 hora de estudo de qualidade, focado no que realmente interessa, vale muito mais que horas de estudo desfocado. **Dê pequenos passos todos os dias!** Tenha consistência, mantenha-se motivado... aos poucos você estará com um bom condicionamento e o estudo deixará de ser algo sofrido e terá uma conotação positiva, afinal é o caminho para a sua aprovação! Tenha uma excelente jornada de estudos! **@profgilmarpossati**



7. PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO (NBC TSP 06)

7.1. DEFINIÇÃO

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edificação – ou parte da edificação – ou ambos) mantida para auferir receitas de aluguel ou para valorização do capital, ou para ambas, e, **não** para:

- a) **uso** na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
- b) **venda** no curso normal das operações.

As propriedades para investimento são **classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do Ativo Não Circulante**.

Exemplos de Propriedades para Investimento

Terrenos mantidos para valorização do capital a longo prazo e, não, para venda no curso normal das operações. Por exemplo, terreno mantido por hospital para valorização do capital, o qual pode ser vendido em momento oportuno;

Terrenos mantidos para uso futuro ainda não definido. Se a entidade não tiver determinado que utilizará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário, incluindo ocupação para fornecer serviços, tais como aqueles proporcionados por parques nacionais para gerações atuais e futuras, ou para venda no curso normal das operações, o terreno deve ser considerado como mantido para valorização do capital;

Edifício de propriedade da entidade (ou mantido pela entidade em arrendamento mercantil financeiro) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos mercantis operacionais com fins comerciais. Por exemplo, uma universidade pública pode possuir um edifício que seja arrendado com fins comerciais a terceiros;

Edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos mercantis operacionais com fins comerciais a terceiros; e

Propriedade em construção ou desenvolvimento para uso futuro como propriedade para investimento.

Exemplos de itens que não são propriedades para investimento

Propriedade mantida para venda no curso normal das operações ou em processo de construção ou desenvolvimento para tal venda;

Propriedade em construção ou desenvolvimento por conta de terceiros;



Propriedade ocupada pelo proprietário;

Propriedade que é arrendada a outra entidade sob arrendamento mercantil financeiro;

Propriedade mantida para fornecer serviço social e que também gera entradas de caixa; e

Propriedade mantida para propósitos estratégicos.



Imóveis para Aluguel

Os imóveis para aluguel podem ser classificados tanto no imobilizado como em investimentos, a depender da finalidade desse aluguel.

Será classificado no **imobilizado** (aplicação da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado) quando o **aluguel estiver relacionado às atividades fins** da entidade do setor público.

Caso o aluguel não esteja relacionado com as atividades da entidade do setor público classificamos como **investimentos** (propriedade para investimento, aplicação da NBC TSP 06).

7.3. RECONHECIMENTO

A propriedade para investimento deve ser reconhecida como ativo quando, e apenas quando:

- for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados à propriedade para investimento fluirão para a entidade; e
- o custo ou valor justo da propriedade para investimento puder ser mensurado confiavelmente.

Observe que esses são os mesmos requisitos exigidos para qualquer ativo. A norma apenas reforça o critério geral (já comentamos que esse é o padrão!).

A entidade **não** reconhece no valor contábil da propriedade para investimento os gastos com **manutenção usual da propriedade**. Pelo contrário, esses gastos devem ser reconhecidos no resultado do período (VPD) quando incorridos.

7.4. MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

A propriedade para investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo. Os custos de transação devem ser incluídos na mensuração inicial.



Quando a propriedade para investimento é adquirida por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

O custo de uma propriedade para investimento adquirida compreende o seu preço de compra e qualquer gasto diretamente atribuível. Os gastos diretamente atribuíveis incluem, por exemplo, a remuneração profissional de serviços legais, tributos de transferência de propriedade e outros custos de transação.

Além disso, a Norma informa que o custo de uma propriedade para investimento **não é aumentado por:**

- a) gastos de início das operações (a não ser que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária a fim de que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela administração);
- b) perdas operacionais incorridas antes de a propriedade para investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou
- c) quantidades anormais de material, mão de obra ou outros recursos consumidos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

Se o pagamento da propriedade para investimento for a prazo, o seu custo é o equivalente ao valor à vista. A diferença entre essa quantia e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa (VPD) financeira durante o período do financiamento.

O custo inicial do direito sobre propriedade mantida em arrendamento mercantil e classificado como propriedade para investimento deve ser o estabelecido como o **MENOR** valor entre o valor justo da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento. Montante equivalente deve ser reconhecido como passivo.

7.5. MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

7.5.1. Política Contábil

A entidade deve escolher como sua política contábil ou o modelo do valor justo ou o modelo do custo e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades para investimento.

7.5.2. Modelo do Valor Justo

Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolhe o método do valor justo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo, **exceto quando o valor justo da propriedade para investimento não é mensurável com confiabilidade em base contínua.**

7.5.3. Modelo do Custo

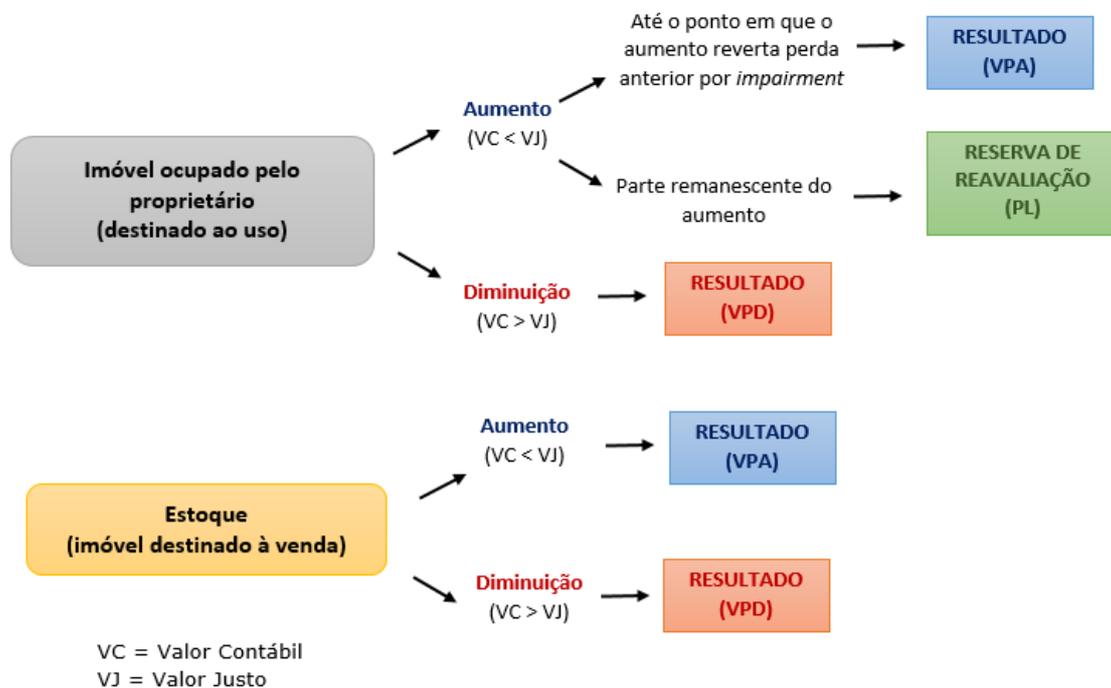
Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolhe o modelo do valor justo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo, **exceto quando o valor justo da propriedade para investimento não é mensurável com confiabilidade em base contínua** (nesse



caso, aplica-se a NBC TSP 07). O **ganho** ou a **perda** proveniente de alteração no valor justo de propriedade para investimento deve ser reconhecido no **resultado** do período em que ocorra (na Demonstração das Variações Patrimoniais).

7.6. RECLASSIFICAÇÃO

Contabilização das diferenças entre o valor contábil e o valor justo nos processos de reclassificações de imóveis para propriedade para investimento (NBC TSP 06)



7.7. ALIENAÇÃO

A propriedade para investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço patrimonial) na alienação ou quando for permanentemente retirada de uso e nenhum benefício econômico futuro ou potencial de serviços for esperado da sua alienação.

Os ganhos ou perdas provenientes da baixa ou alienação de propriedade para investimento devem ser determinados como a diferença entre as receitas líquidas de venda e o valor contábil do ativo, e **devem ser reconhecidos no resultado do período** da baixa ou da alienação, a menos que outra NBC TSP exija outra forma no caso de venda e retroarrendamento (*leaseback*).

Montante a ser recebido com a alienação: reconhecido pelo valor justo.

8. ATIVO IMOBILIZADO (NBC TSP 07)

8.1. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

8.1.1. Alcance

Regra

Entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência. [Entidades do Setor Público, conforme Estrutura Conceitual]

Exceções

Tratamentos contábeis em NBC TSP específica e itens do **patrimônio cultural**

8.1.1. Aplicação

A NBC TSP 07 **se aplica ao ativo imobilizado**, incluindo:

- a) equipamento militar especializado;
- b) ativos de infraestrutura; e
- c) ativos de contrato de concessão após o reconhecimento inicial e mensuração de acordo com NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.

A NBC TSP 07 **não se aplica** a:

- a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola; ou
- b) direitos de exploração mineral e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes.

Patrimônio cultural

A NBC TSP 07 não exige que a entidade reconheça o patrimônio cultural que, de outra forma, se enquadraria na definição e nos critérios de reconhecimento de ativo imobilizado.

Se a entidade o reconhece, deve aplicar as exigências de divulgação da NBC TSP 07 e pode, mas não é obrigado, aplicar as exigências de mensuração desta norma.

8.2. RECONHECIMENTO

Nos termos da NBC TSP 07, **o custo de item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e somente se** (critério do reconhecimento):

- a) **for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e**
- b) **o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente.**



Custos Subsequentes (NBC TSP 07)

Gastos de Manutenção Usual: não compõe o custo do ativo imobilizado. Valor é reconhecido como VPD (despesa) no resultado. Inclui o custo de pequenas peças.

Substituição de peças (importantes) em intervalos regulares: a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça repostada (compõe o custo do ativo imobilizado).

Inspeções regulares importantes: custo da inspeção é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição (compõe o custo do ativo imobilizado).

8.3. MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

O item do imobilizado que atenda aos critérios para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu **custo** (de aquisição).

Quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação (sem custo ou por valor simbólico/irrisório), seu custo deve ser mensurado pelo **valor justo** na data da aquisição.

8.3.1. Elementos do custo

Custo de ativo imobilizado
Preço de Aquisição
(+) impostos de importação e impostos não recuperáveis
(+) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para ele ser capaz de funcionar
(+) estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item
(-) descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes

Exemplos de **custos diretamente atribuíveis** são:

Custos diretamente atribuíveis (exemplos)
Custos de benefícios aos empregados decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
Custos de preparação do local
Custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação)
Custos de instalação e montagem
Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente
Honorários profissionais.



Exemplos de custos que **não fazem parte do custo** de ativo imobilizado:

Não fazem parte do custo de ativo imobilizado

Gastos de abertura de nova instalação;

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

Gastos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento);

Custos administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de item do ativo imobilizado não são incluídos no seu valor contábil [...]

8.4. MENSURAÇÃO DO CUSTO

A entidade deve escolher o modelo do custo ou o modelo da reavaliação como sua política contábil e deve aplicar tal política para a classe inteira de ativos imobilizados.

8.4.1. Modelo do custo

Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado deve ser apresentado pelo **custo** menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

8.4.2. Modelo da reavaliação

Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado pelo seu **valor reavaliado**, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.

A frequência das reavaliações depende das mudanças no valor justo dos itens do ativo imobilizado

Ativos Imobilizados com mudanças frequentes e significativas no seu valor justo



Reavaliação anual

Ativos Imobilizados sem variações significativas no seu valor justo



Reavaliação a cada 3 ou 5 anos



Se o item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada.

8.5. DEPRECIAÇÃO

Depreciação, segundo a NBC TSP 07, é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. A depreciação tem por objeto os bens materiais (tangíveis), integrantes do ativo imobilizado (computadores, instalações, móveis, veículos, edifícios, etc).

8.5.1. Aspectos importantes sobre a depreciação

- a. Cada componente de item do ativo imobilizado com **custo significativo** em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.
- b. O montante da depreciação de cada período deve ser reconhecido no resultado do período, a menos que seja incluído no valor contábil de outro ativo.

8.5.2. Valor depreciável e período de depreciação

O valor depreciável do ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

O valor residual e a vida útil do ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

8.5.3. Aspectos temporais da depreciação

A depreciação do ativo se inicia quando esse está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento, na forma pretendida pela administração.

A depreciação do ativo cessa quando o ativo é desreconhecido. Consequentemente, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso e mantido à disposição, a menos que o ativo esteja totalmente depreciado.



Terrenos e edificações são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente.

8.5.4. Método de Depreciação

Segundo a NBC TSP 07, **o método de depreciação deve refletir o padrão esperado no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade.**



O método de depreciação aplicado ao ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil.

8.6. DESRECONHECIMENTO (BAIXA)

Segundo a NBC TSP 07, o valor contábil de item do ativo imobilizado deve ser desreconhecido:

- a) por ocasião de sua alienação; ou
- b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.



Todo o dia quando você acorda e toma a atitude de estudar conforme planejado está se preparando para o dia D... ao somar essa rotina diariamente você estará se preparando para enfrentar as questões de prova com confiança. Claro que a rotina é pesada... é "hard work", trabalho pesado mesmo... claro que nesse caminho alguns tropeços podem acontecer... algo perfeitamente natural, pois os vencedores são forjados por derrotas. Não desista no primeiro fracasso, mas aprenda com ele! O **sucesso é resultado de preparação, trabalho duro e o constante aprendizado dos tropeços da vida.**

Bons estudos!

@profgilmarpossati



9. ATIVO INTANGÍVEL (NBC TSP 08)

9.1. ALCANCE

Regra

Entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência. [Entidades do Setor Público, conforme Estrutura Conceitual]

Exceções

Tratamentos contábeis em NBC TSP específica e itens do **patrimônio cultural intangível**

Patrimônio cultural intangível

A NBC TSP 08 – Ativo Intangível **não exige que a entidade reconheça o patrimônio cultural intangível** que, de outra forma, se enquadraria na definição e nos critérios de reconhecimento de ativo intangível.

Se a entidade o reconhece, deve aplicar as exigências de divulgação da NBC TSP 08 e **pode, mas não é obrigado, aplicar as exigências de mensuração** desta norma.

9.2. DEFINIÇÃO

“Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física”.

Não Monetário: não deve ser representado por dinheiro ou por direitos que gerem dinheiro.

Identificável: um ativo intangível é identificável quando **for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais**.

Sem substância física: o ativo intangível deve ser incorpóreo/imaterial.

9.3. RECONHECIMENTO



O ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo. Quando o ativo intangível é adquirido por meio de transação sem contraprestação (sem custo ou por valor simbólico/irrisório), seu custo inicial na data da aquisição deve ser mensurado pelo valor justo.

9.4. PARTICULARIDADES NO RECONHECIMENTO DE ATIVOS INTANGÍVEIS

9.4.1. Aquisição Separada

Custo de ativo intangível adquirido separadamente
Preço de Compra
(+) impostos de importação e impostos não recuperáveis
(+) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta
(-) descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes

Exemplos de **custos diretamente atribuíveis** são:

Custos diretamente atribuíveis (exemplos)
Custos de benefícios aos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais
Honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais
Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente

Exemplos de gastos que **não fazem parte do custo de ativo intangível adquirido separadamente**:

<u>Não</u> fazem parte do custo de ativo intangível
Gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (<u>incluindo</u> propaganda e atividades promocionais)
Gastos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (<u>incluindo</u> custos de treinamento)
Despesas administrativas e outros gastos indiretos.



9.4.2. Ativo Intangível Adquirido por Meio de Transação sem Contraprestação

Nessas circunstâncias, o custo do item é o seu **valor justo** na data em que é adquirido.

A mensuração no reconhecimento de ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação pelo valor justo não constitui uma reavaliação.

9.4.3. Permuta de Ativos

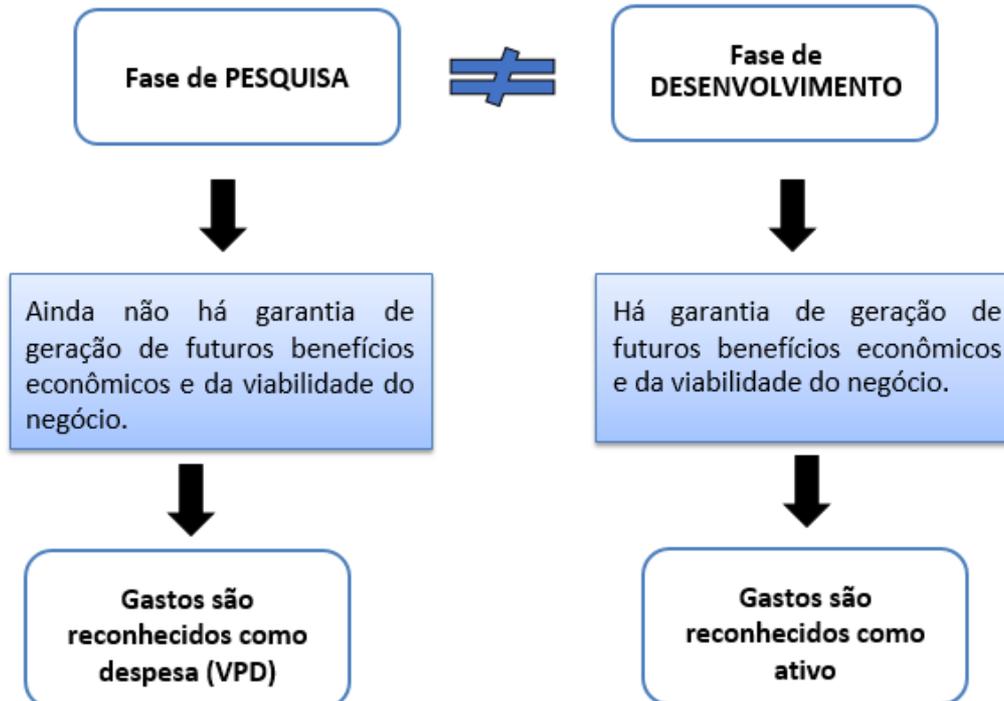
Nesse caso, o custo de tal ativo intangível deve ser mensurado pelo **valor justo**, a não ser que o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado confiavelmente.

A Norma destaca que **o ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga desreconhecer imediatamente o ativo cedido**.

9.4.4. Ágio Derivado da Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill) Gerado Internamente

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

9.4.5. Ativo Intangível Gerado Internamente



Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e outros itens de natureza similar gerados internamente não devem ser reconhecidos como ativo intangível.

Custo de ativo intangível gerado internamente

O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil restringe-se à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento.

Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

Custos diretamente atribuíveis a ativos intangíveis gerados internamente (exemplos)

Custos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;

Custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;

Taxas de registro de direito legal; e

Amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

Exemplos de gastos que **não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:**

Não fazem parte do custo de ativo intangível gerado internamente

Gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;

Ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o ativo atingir o desempenho planejado; e

Gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

9.5. MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO

A entidade deve escolher reconhecer o ativo intangível pelo **modelo do custo** ou pelo **modelo da reavaliação**.

9.5.1. Modelo do Custo

Após o reconhecimento inicial, **o ativo intangível deve ser apresentado pelo custo, menos qualquer amortização e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.**



9.5.2. Modelo da Reavaliação

Após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu **valor justo na data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada subsequente**.



No setor privado, apesar de o CPC 04 permitir a reavaliação, por força legal (Lei n. 6.404/76) a reavaliação **não** é uma prática adotada.

No setor público, como a NBC TSP 08 permite a reavaliação e não há restrição na legislação aplicável, a reavaliação é uma prática adotada.

9.6. VIDA ÚTIL

A entidade deve avaliar se a vida útil do ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades similares que formam essa vida útil.

A entidade deve atribuir **vida útil indefinida** ao ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe limite previsível para o período durante o qual o ativo vai gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer potencial de serviços, para a entidade.

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. **O ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, e o ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.**



Ativo intangível com vida útil **INDEFINIDA**: **NÃO** deve ser amortizado.

Ativo intangível com vida útil **DEFINIDA**: **DEVE** ser amortizado.

9.7. ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL DEFINIDA

9.7.1. Aspectos temporais da amortização

O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.



Início da amortização: A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.

Término da amortização: A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que ele é desreconhecido (baixado), o que ocorrer primeiro.

Assim, a amortização cessa em 3 situações (a que ocorrer primeiro):

1

Data em que o ativo é classificado como mantido para venda

2

Data em que o ativo é incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda

3

Data em que o ativo for desreconhecido (baixado)

9.7.2. Métodos de amortização

Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem:

- Método Linear (método de linha reta/método das cotas constantes);
- Método dos Saldos Decrescentes; e
- Método de Unidades Produzidas.

O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício.

ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA

O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.



#Dica: IN = sufixo que indica negação

Vida Útil Indefinida: NÃO amortiza

No entanto, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil anualmente e sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

9.7.3. Revisão da Vida Útil

Segundo a NBC TSP 08, a **vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada a cada exercício**, para determinar se eventos e circunstâncias continuam a fundamentar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, **a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.**

9.8. BAIXA E ALIENAÇÃO

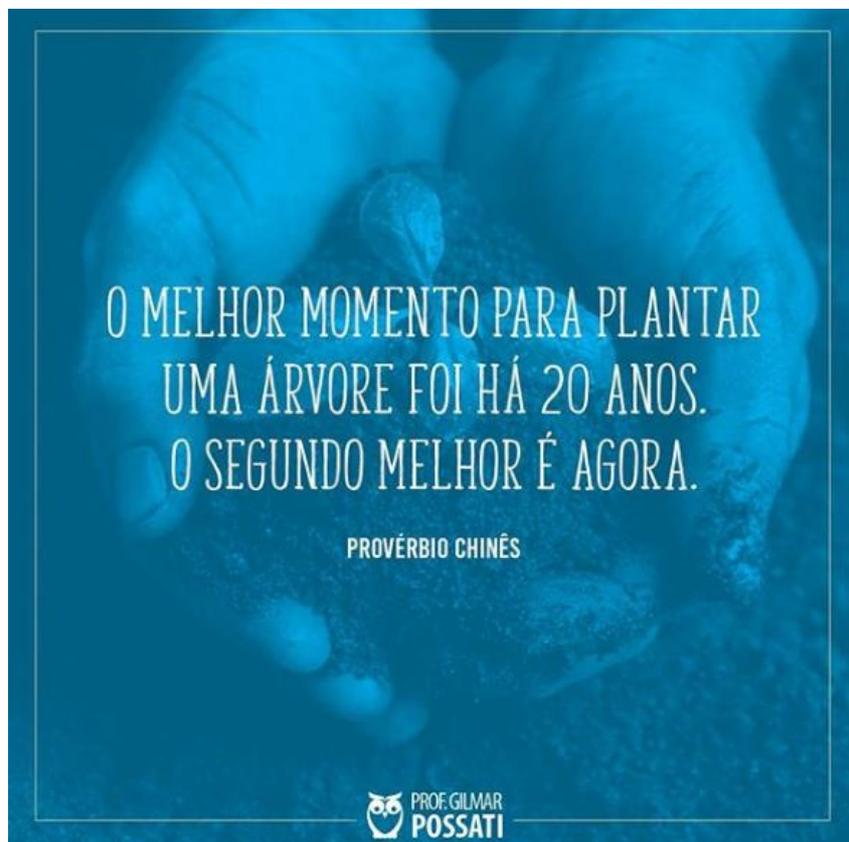
Segundo a NBC TSP 08, o ativo intangível deve ser baixado:

- por ocasião de sua **alienação** (incluindo a alienação por meio de transação sem contraprestação); **ou**
- quando **não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços** com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado do período quando o ativo é desreconhecido, exceto se outra norma dispuser em contrário.

$$\text{Ganho/Perda} = \text{Valor Líquido da Alienação} - \text{Valor Contábil}$$





A hora é agora! O que você está esperando para sair da inércia e começar a estudar em alto nível? Lembre-se que **qualidade é melhor que quantidade**.

Fazendo uma analogia com o nosso mundo concursário, lembro que esse pensamento rondava minha angustiada mente: “nossa como era mais fácil passar em concursos há 20, 10 anos atrás”. Era 2010... e hoje vejo que nessa data as coisas estavam bem melhores que agora, não é mesmo? E provavelmente se você não sair da inércia e ficar rodeado de pessimismo essa será uma provável percepção daqui um tempo: “por que não iniciei a estudar antes?” Então, saca só: o melhor momento para estudar foi há 20 anos. O segundo melhor é agora!

E aí, nobre estudante, bora deixar de lado todo esse pessimismo que nos cerca no dia de hoje e começar a estudar na certeza de que hoje é o melhor dia para isso!

@profgilmarpossati



10. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO NÃO GERADOR DE CAIXA (NBC TSP 09)

10.1. OBJETIVO

Estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo não gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas.

10.2. DEFINIÇÕES

Ativo gerador de caixa: é aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

Exemplo: hospital público que utiliza um edifício para pacientes que pagam pelo atendimento.

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

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

A maioria dos ativos das entidades do setor público são mantidos sem o objetivo de gerar retorno comercial, ou seja, são não geradores de caixa.

10.3. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DA PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

O teste de recuperabilidade (*impairment*) consiste no confronto entre o valor contábil de um ativo com seu valor recuperável.

O valor contábil é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas.

O valor recuperável, por sua vez, é definido como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso.

O valor justo líquido de despesas de venda é o preço do contrato de compra e venda em transação sem favorecimentos, ajustado por despesas adicionais que sejam diretamente atribuíveis à alienação do ativo.

O valor em uso é o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo.





ESTA CAI
NA PROVA!

Se, e somente se, o valor recuperável de serviço do ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável de serviço. Essa redução é a perda por redução ao valor recuperável.

Se Valor Contábil > Valor Recuperável = Perda por desvalorização

A perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período (VPD).

A contabilização da perda é a seguinte:

- D – Perda por desvalorização (VPD: resultado)
- C – Perda estimada por valor não recuperável (reduzora do ativo).

Se, por outro lado, **o ativo estiver registrado por valor inferior ao valor recuperável, nenhuma providência deverá ser tomada pela entidade.**

Depois do reconhecimento da perda por redução ao valor recuperável, **a despesa (VPD) de depreciação do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos o seu valor residual (se houver), em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.**

10.4. REVERSÃO DA PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL



TOME NOTA!

A perda por redução ao valor recuperável para o ativo reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável de serviço do ativo desde a data em que a última perda por redução ao valor recuperável foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado até seu valor recuperável de serviço. Esse aumento é a reversão da perda por redução ao valor recuperável.

A reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período (VPA).



11. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO GERADOR DE CAIXA (NBC TSP 10)

A NBC TSP 10 repete boa parte do que estudamos acima sobre a NBC TSP 9. Uma diferença é o tratamento segregado da NBC TSP 10 em ativo individual e unidade geradora de caixa.

11.1. DEFINIÇÕES

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

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

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

11.2. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DA PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

Aqui segue a mesma ideia da NBC TSP 09. Vamos apenas descrever aqui para fixação.



Se, e somente se, o valor recuperável de serviço do ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável de serviço. Essa redução é a perda por redução ao valor recuperável.

Se Valor Contábil > Valor Recuperável = Perda por desvalorização

A perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período (VPD).

A contabilização da perda é a seguinte:

- D – Perda por desvalorização (VPD: resultado)
- C – Perda estimada por valor não recuperável (reduzora do ativo).

Se, por outro lado, **o ativo estiver registrado por valor inferior ao valor recuperável, nenhuma providência deverá ser tomada pela entidade.**



Essa sistemática do Teste de Recuperabilidade se aplica tanto a ativos individuais como para a unidade geradora de caixa.

11.3. REVERSÃO DA PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL



TOME NOTA!

A perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para o ativo deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o seu valor recuperável desde a data em que a última perda por redução ao valor recuperável foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado até o seu valor recuperável. Esse aumento é a reversão da perda por redução ao valor recuperável.

A Norma informa que o valor em uso do ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de entradas de caixa futuras aumenta à medida que essas se tornam mais próximas. Entretanto, o potencial de serviços do ativo não aumentou. Portanto, **a perda por redução ao valor recuperável não deve ser revertida simplesmente por causa do transcurso do tempo, mesmo que o valor recuperável do ativo se torne maior do que seu valor contábil.**

Segundo a NBC TSP 10, **a reversão da perda por redução ao valor recuperável para a unidade geradora de caixa deve ser alocada aos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil desses ativos.**

11.4. RECLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS

Segundo a NBC TSP 10, a reclassificação de ativo gerador de caixa para ativo não gerador de caixa ou de ativo não gerador de caixa para ativo gerador de caixa deve ocorrer somente quando existir clara evidência que tal reclassificação é adequada. A reclassificação, por si própria, não provoca necessariamente a realização do teste de redução ao valor recuperável ou reversão da perda por redução ao valor recuperável.



12. APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (NBC TSP 11)

12.1. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

12.1.1. Objetivo

A NBC TSP 11 estabelece **como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas** para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. Para alcançar esse objetivo, a norma **estabelece exigências gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes quanto à sua estrutura e às exigências mínimas para o seu conteúdo.**

12.2.2. Alcance

A NBC TSP 11 deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com o regime de competência e com as NBCs TSP. Aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP – Estrutura Conceitual.

12.2. DEFINIÇÕES

Regime de competência: é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem.

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

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

Patrimônio líquido: corresponde à participação residual nos ativos da entidade após deduzir todos os seus passivos.

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

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

Entidade econômica: é um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e suas controladas.



12.3. FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Segundo a NBC TSP 11, as demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial e do desempenho da entidade.

Nesse sentido, a finalidade das demonstrações contábeis é **proporcionar informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que seja útil a grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões sobre a alocação de recursos.**

Especificamente, as demonstrações contábeis no setor público devem proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações:

- sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;
- sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
- úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
- agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos.

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



Embora a informação contida nas demonstrações contábeis possa ser relevante para satisfazer aos objetivos acima descritos, **é improvável que todos os objetivos sejam satisfeitos.**

Informação suplementar (adicional), incluindo demonstrativos não financeiros, **pode ser apresentada** junto com as demonstrações contábeis no intuito de proporcionar uma visão mais abrangente das atividades da entidade durante o período.

Essa informação adicional pode incluir detalhes sobre os produtos e os resultados da entidade na forma de:

- indicadores de desempenho;
- demonstrativos de desempenho dos serviços prestados;
- revisões de programas;
- outros relatórios de gestão sobre o cumprimento dos objetivos da entidade durante o período divulgado.



12.4. COMPONENTES DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O conjunto completo das demonstrações contábeis inclui (NBC TSP 11, item 21):

- **Balanco patrimonial;**
- **Demonstração do resultado;**
- **Demonstração das mutações do patrimônio líquido;**
- **Demonstração dos fluxos de caixa;**
- Quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (**demonstração das informações orçamentárias**) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis;
- **Notas explicativas**, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e
- **Informação comparativa** com o período anterior.



Observe que algumas nomenclaturas adotadas pela NBC TSP 11 decorrem da nomenclatura adotada nas normas internacionais (IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements*):

- **Demonstração de Resultado:** equivale à **Demonstração das Variações Patrimoniais**.
- **Demonstração das Informações Orçamentárias:** equivale ao **Balanco Orçamentário**.

A NBC TSP 11 destaca o seguinte:

As demonstrações elencadas no item 21 podem ter outras nomenclaturas definidas, conforme normas específicas ou de acordo com a legislação aplicável, mas, em qualquer caso, devem evidenciar as informações, conforme os dispositivos desta norma e das demais NBCs TSP

Logo, aplicando a legislação específica do Brasil, na prática, devemos utilizar as nomenclaturas já de nosso conhecimento, acima destacadas.

Um detalhe importante provável de ser explorado em provas futuras:



O conjunto completo das demonstrações contábeis previsto na NBC TSP 11 não contempla o Balanco Financeiro, previsto na Lei n. 4.320/64.



12.5. CONDIÇÕES GERAIS

A seguir resumimos as principais condições destacadas na NBC TSP 11:

Apresentação adequada e conformidade com as NBCs TSP: As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP.

Continuidade: As demonstrações contábeis devem ser elaboradas sob o pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar as suas operações ou se não possuir alternativa realista senão a descontinuidade de suas atividades.

Consistência de apresentação: A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:

- for evidente, após a alteração significativa na natureza das operações da entidade ou após a revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais adequada, tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis, conforme norma específica; ou
- outra norma requerer alteração na apresentação.

Materialidade e agregação: A entidade deve apresentar, separadamente, nas demonstrações contábeis, cada classe material de itens semelhantes. A entidade deve apresentar, separadamente, os itens de natureza ou função distinta, a menos que não sejam materiais.

Compensação de valores: Ativos, passivos, receitas e despesas não devem ser compensados, exceto quando exigido ou permitido por NBC TSP.

12.6. ESTRUTURA E CONTEÚDO

A seguir destacamos objetivamente os principais tópicos tratados pela NBC TSP 11 sobre a estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis.

Identificação das demonstrações contábeis: as demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento divulgado. Ademais, cada componente das demonstrações contábeis deve ser identificado claramente.

Período a que se referem as demonstrações contábeis: as demonstrações contábeis devem ser apresentadas **pelo menos anualmente** (inclusive informação comparativa).

Tempestividade: A utilidade das demonstrações contábeis é prejudicada quando essas não são disponibilizadas aos usuários dentro de período razoável após a data-base das demonstrações contábeis.



A entidade deve estar pronta para divulgar suas demonstrações contábeis em **até seis meses** a partir da data-base das demonstrações contábeis.

Fatores constantemente presentes, tal como **a complexidade das operações da entidade, não são razões suficientes para deixar de se divulgar as demonstrações contábeis dentro de prazo aceitável (6 meses)**. Prazos dilatados mais específicos podem ser tratados por legislações e regulamentos.

12.7.1 Balanço Patrimonial

Basicamente, segundo a NBC TSP 11, temos três bases de apresentação dos ativos e passivos. Veja o que dispõe a Norma (grifou-se):

70. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no seu balanço patrimonial, de acordo com os itens 76 a 87, **exceto quando a apresentação baseada na liquidez proporcionar informação que seja mais fidedigna e relevante**. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.

74. Na aplicação do item 70, é permitido à entidade apresentar alguns dos seus ativos e passivos, utilizando-se da classificação em circulante e não circulante e outros por ordem de liquidez e exigibilidade quando esse procedimento proporcionar informação que represente fidedignamente e seja mais relevante. A necessidade de apresentação em **base mista** pode surgir quando a entidade tem diversos tipos de operações.



Apresentação de Ativos e Passivos no Balanço Patrimonial (NBC TSP 11)

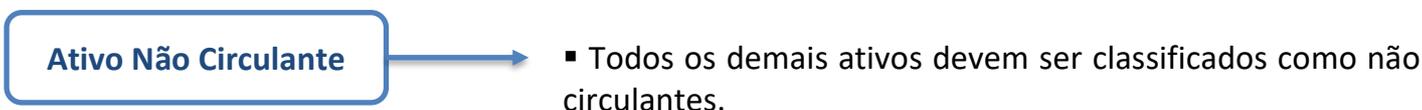
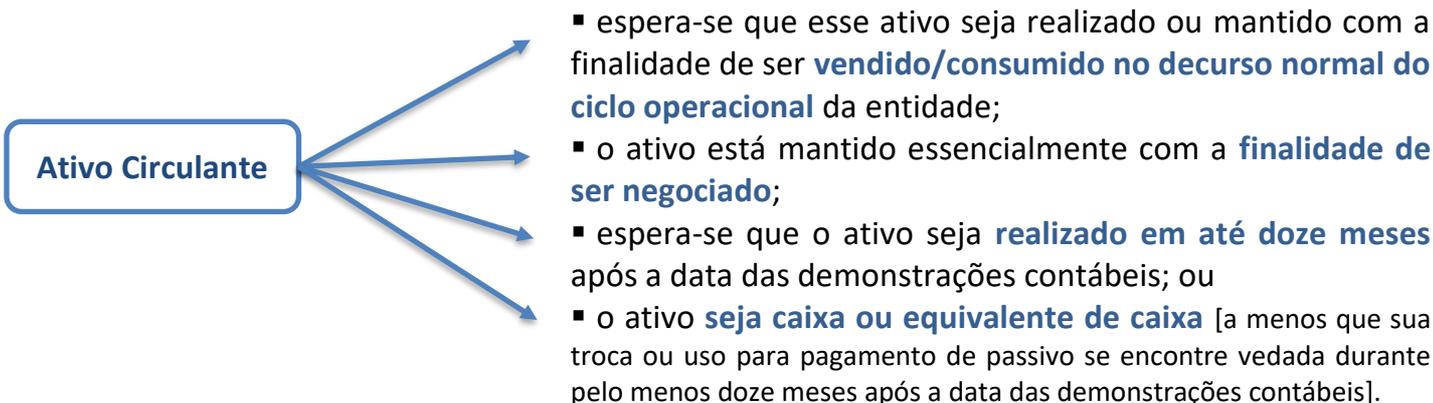
REGRA: apresentação do ativo e passivo com a **distinção entre circulante e não circulante**.

EXCEÇÃO 1: apresentação do ativo e passivo **baseada na liquidez**.

EXCEÇÃO 2: apresentação em **base mista**.



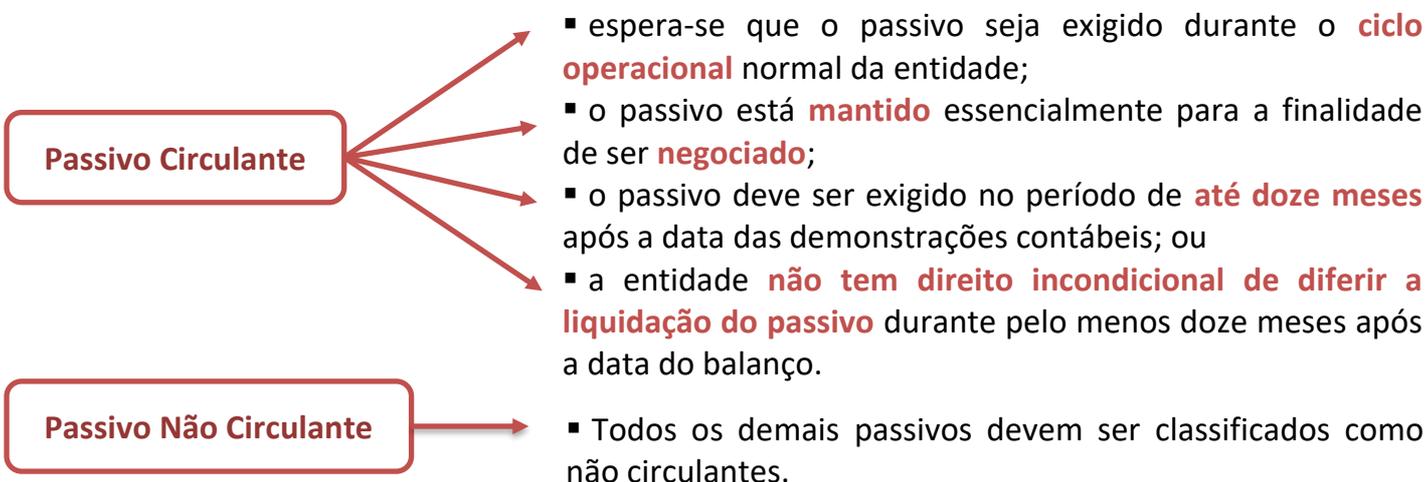
O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:



O **ciclo operacional** da entidade é o tempo que se leva para converter entradas (*inputs*) ou recursos em saídas (*outputs*). Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses.

Exemplo (NBC TSP 11): governos transferem recursos para entidades do setor público para que elas possam converter tais recursos em mercadorias, serviços ou outros tipos de produtos (*outputs*), para alcançar os resultados econômicos, políticos e sociais desejados pelo governo.

O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:



Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

Segundo a NBC TSP 11, no mínimo, o balanço patrimonial deve incluir os seguintes itens que apresentam valores:

- (a) ativo imobilizado;
- (b) propriedade para investimento;
- (c) ativo intangível;
- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (e), (g), (h) e (i));
- (e) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (f) estoques;
- (g) valores a receber de transação sem contraprestação (impostos e transferências);
- (h) contas a receber de transação com contraprestação;
- (i) caixa e equivalentes de caixa;
- (j) tributos e transferências a pagar;
- (k) contas a pagar oriundas de transação com contraprestação;
- (l) provisões;
- (m) passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l));
- (n) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
- (o) patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora.

A NBC TSP 11 **não determina a ordem ou o formato** que deve ser utilizado na apresentação das contas.

12.7.2. Demonstração do Resultado (Demonstração das Variações Patrimoniais)

Todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período contábil devem ser incluídos no resultado, a menos que outra norma requeira tratamento diferente.

Segundo a NBC TSP 11, no mínimo, a demonstração do resultado deve incluir itens que apresentam os seguintes valores do período contábil:

- (a) receita;
- (b) despesa;
- (c) parcela do resultado de coligadas, controladas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;



- (d) ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e
- (e) resultado [patrimonial] do período.



Considerando que as normas internacionais não utilizam as nomenclaturas “Variações Patrimoniais Aumentativas (VPAs)” e “Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs)”, os termos “receitas” e “despesas” no contexto da NBC TSP 11 devem ser relacionados às VPAs e VPDs, termos utilizados no Brasil para se referir às receitas e despesas sob o enfoque patrimonial.

Os itens a seguir devem ser divulgados na demonstração do resultado como alocações do resultado do período:

- a) resultado atribuível aos acionistas não controladores; e
- b) resultado atribuível aos acionistas controladores da entidade.

Outros itens e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade.

12.7.3. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Segundo a NBC TSP 11, a entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstrando:

- (a) o resultado [patrimonial] do período;
- (b) cada item de receita e de despesa do período que, conforme exigido por outras NBCs TSP, seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido e o total desses itens;
- (c) o total de receitas e de despesas do período (calculados como a soma das alíneas (a) e (b)), demonstrando separadamente o valor total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o valor correspondente à participação de não controladores; e
- (d) para cada componente do patrimônio líquido divulgado separadamente, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.

A entidade também deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido **ou** nas notas explicativas, as seguintes informações:

- (a) os valores das transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade, demonstrando separadamente as distribuições para os proprietários;
- (b) o saldo de resultados acumulados no início do período e na data-base da demonstração e as alterações durante o período; e



(c) na medida em que componentes do patrimônio líquido são divulgados separadamente, a conciliação entre o valor contábil de cada componente do patrimônio líquido no início e no final do período, divulgando separadamente cada alteração.

12.7.4. Demonstração dos Fluxos de Caixa

A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis base para avaliar:

- a) a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes; e
- b) as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa.

A NBC TSP 12 estabelece as exigências para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e divulgações relacionadas (estudada na sequência).

12.7.5. Notas Explicativas

As **Notas Explicativas** contêm informação adicional em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Segundo a NBC TSP 11, as Notas Explicativas devem:

- a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas;
- b) divulgar a informação requerida pelas NBCs TSP que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa; e
- c) **prover informação adicional** que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja **relevante** para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.

As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, **de forma sistemática**. Cada item do balanço patrimonial, da demonstração do resultado, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e da demonstração dos fluxos de caixa **deve ter referência cruzada** entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e aquelas correspondentes apresentadas nas notas explicativas.

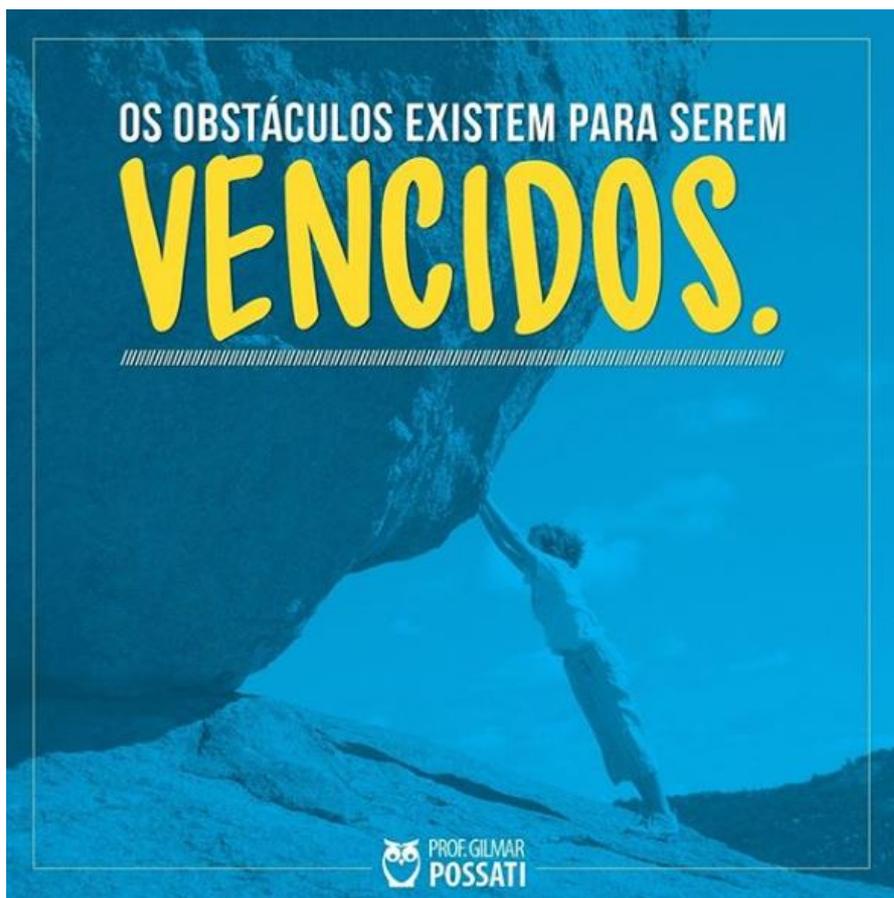
As notas explicativas são normalmente apresentadas pela **ordem** a seguir:

- a) declaração de conformidade com as NBCs TSP;
- b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas;
- c) informação de suporte sobre itens apresentados nas demonstrações contábeis pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados; e



d) outras divulgações, incluindo:

- (i) passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; e
- (ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade.



Cada obstáculo deve ser enfrentado com firmeza e sabedoria. As derrotas devem servir de aprendizado, as conquistas devem ser compartilhadas e festejadas. Continue firme!

@profgilmarpossati



13. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (NBC TSP 12)

13.1. ALCANCE

A NBC TSP 12 aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.

13.2. IMPORTÂNCIA DA DFC

Segundo a NBC TSP 12, a DFC identifica:

- as origens dos fluxos de entradas de caixa,
- os itens que geraram desembolsos de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e
- o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, informação sobre fluxos de caixa da entidade é útil ao auxiliar usuários a prever:

- futuras necessidades de caixa da entidade;
- sua capacidade de gerar fluxos de caixa no futuro; e
- sua capacidade de financiar mudanças no alcance e na natureza de suas atividades.

13.3. DEFINIÇÕES

A seguir destacamos as principais definições presentes na NBC TSP 12:

Caixa: compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa: são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em valor conhecido de caixa e que estão sujeitas a insignificante risco de mudança de valor.

Fluxos de caixa: são as entradas e as saídas de caixa e de equivalentes de caixa.

Atividades de financiamento: são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento da entidade.

Atividades de investimento: são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividades operacionais: são as atividades da entidade que não as de investimento e de financiamento.



13.4. APRESENTAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A DFC deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por **atividades operacionais, de investimento e de financiamento**.



Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade.

Exemplo: quando o desembolso de caixa para pagamento de empréstimo inclui tanto os juros como o principal, **a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional**, mas **a parte do principal deve ser classificada como atividade de financiamento**.

13.4.1. Atividades Operacionais

Os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais são basicamente derivados das principais atividades geradoras de caixa da entidade.



Exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades operacionais

- (+) recebimentos de caixa decorrentes de **impostos, taxas, contribuições e multas**;
- (+) recebimentos de caixa pela **venda de mercadorias** e pela **prestação de serviços**;
- (+) recebimentos de caixa de **concessões** ou **transferências** e outras dotações ou autorizações orçamentárias;
- (+) recebimentos de caixa decorrentes de **royalties, honorários, comissões** e **outras receitas**;
- (-) pagamentos em caixa a outras entidades do setor público para financiar suas operações (não inclui empréstimo);
- (-) pagamentos em caixa a **fornecedores de mercadorias e serviços**;
- (-) pagamentos em caixa a **empregados** ou em nome de empregados;
- (-) pagamentos em caixa de **tributos sobre o patrimônio ou a renda** (quando aplicável) em relação a atividades operacionais;



13.4.2. Atividades de Investimento



Exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades de investimento

- (+) recebimentos de caixa resultantes da **venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo**;
- (+) recebimentos de caixa provenientes da **venda de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida**;
- (+) recebimentos de caixa por **liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos a terceiros**;
- (-) pagamentos em caixa para **aquisição de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo**;
- (-) pagamentos para **aquisição de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida** de outras entidades;
- (-) adiantamentos em caixa e empréstimos concedidos a terceiros (exceto aqueles adiantamentos e empréstimos feitos por instituição financeira pública);

13.4.3. Atividades de Financiamento



Exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades de financiamento

- (+) caixa recebido proveniente da **emissão de debêntures, empréstimos contraídos, notas promissórias, títulos e valores, hipotecas e outros empréstimos contraídos** de curto e de longo prazos;
- (-) **amortização de empréstimos e financiamentos que foram contraídos**; e
- (-) **pagamentos em caixa por arrendatário**, para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil financeiro.

13.5. MÉTODOS

Existem dois métodos previstos na NBC TSP 12: direto e indireto.

Método Direto: nesse método as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são informadas.

Método Indireto: nesse método o **resultado do período é ajustado** pelos efeitos de transações que não envolvam caixa, pelos efeitos de quaisquer diferimentos ou apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos em caixa operacionais passados ou futuros e pelos efeitos de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

A diferença entre os dois métodos reside na apresentação dos fluxos de caixa das atividades operacionais. Os demais fluxos (investimento e financiamento) seguem o mesmo raciocínio nos dois métodos.

A NBC TSP 12 incentiva a divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais utilizando o **método direto**.

Entidades que elaboram e apresentam fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais, utilizando o método direto, são incentivadas também a apresentar a conciliação do resultado das suas atividades usuais com o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais. Essa conciliação deve ser apresentada como parte da demonstração dos fluxos de caixa ou nas notas explicativas

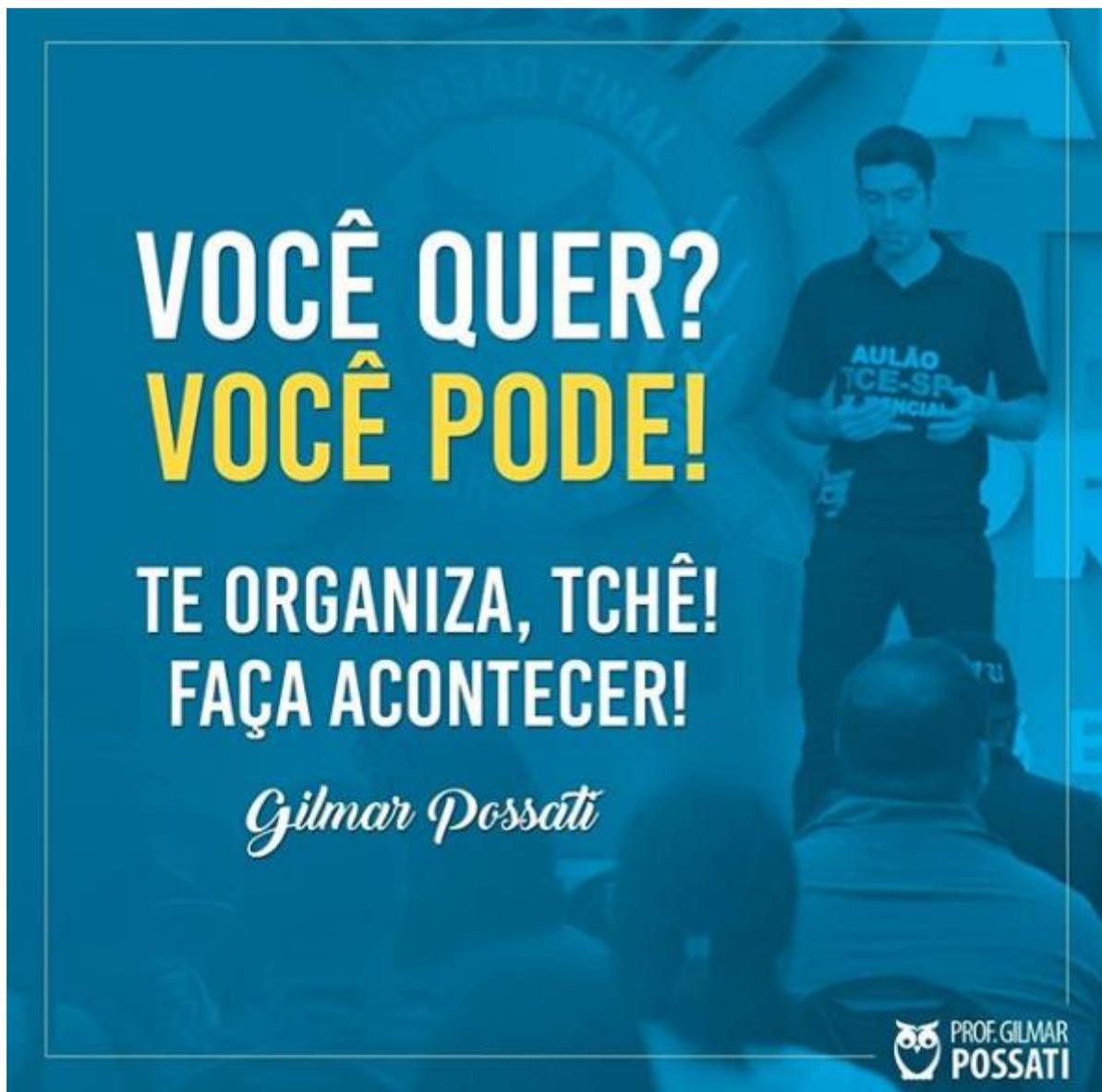
13.6. TRANSAÇÕES QUE NÃO ENVOLVEM CAIXA OU EQUIVALENTES DE CAIXA

Transações de investimento e de financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa não devem ser incluídas na DFC. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de investimento e de financiamento.

A NBC TSP 12 descreve os seguintes exemplos de transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa:

- a) a aquisição de ativos por meio da troca de ativos, por meio da assunção direta do respectivo passivo ou ainda por meio de arrendamento financeiro; e
- b) a conversão de dívida com terceiros em patrimônio líquido.





Está esperando o quê? Vá em busca dos seus sonhos!

@profgilmarpossati

That's All Folk's!

É isso, meus camaradas! Com essa última mensagem fechamos nossa abordagem sobre as NBC TSP resumidas e esquematizadas. Espero realmente que este material seja útil na sua jornada. Foi preparado com muita dedicação. Deixe seu feedback nas nossas redes sociais!

Caso queira se aprofundar em Contabilidade, será um prazer poder compartilhar conhecimentos.

Acesse nossos cursos: <http://bit.ly/sua-aprovacao>

Bons estudos!

POSSATI

