

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

Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 1 – *Presentation of Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 11 – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 6
Definições	7 – 14
Entidade econômica	8 – 10
Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços	11 – 12
Materialidade	13
Patrimônio líquido	14
Finalidade das demonstrações contábeis	15 – 18
Responsabilidade pelas demonstrações contábeis	19 – 20
Componentes das demonstrações contábeis	21 – 26
Condições gerais	27 – 58
Apresentação adequada e conformidade com as NBCs TSP	27 – 37
Continuidade	38 – 41
Consistência de apresentação	42 – 44
Materialidade e agregação	45 – 47
Compensação de valores	48 – 52
Informação comparativa	53 – 58
Estrutura e conteúdo	59 – 155
Introdução	59 – 60
Identificação das demonstrações contábeis	61 – 65
Período a que se referem as demonstrações contábeis	66 – 68
Tempestividade	69
Balanço patrimonial	70 – 98

Distinção entre circulante e não circulante	70 – 75
Ativo circulante	76 – 79
Passivo circulante	80 – 87
Informação a ser apresentada no balanço patrimonial	88 – 92
Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou nas notas explicativas	93 – 98
Demonstração do resultado	99 – 117
<i>Superávit ou déficit</i>	99 – 101
Informação a ser apresentada na demonstração do resultado	102 – 105
Informação a ser apresentada na demonstração do resultado ou nas notas explicativas	106 – 117
Demonstração das mutações do patrimônio líquido	118 – 125
Demonstração dos fluxos de caixa	126
Notas explicativas	127 – 155
Estrutura	127 – 131
Divulgação de políticas contábeis	132 – 139
Principais fontes de incerteza das estimativas	140 – 148
Capital	148A – 148C
Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido	148D
Outras divulgações	149 – 155
Vigência	
Apêndice	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. Para alcançar esse objetivo, esta norma estabelece exigências gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes quanto à sua estrutura e às exigências mínimas para o seu conteúdo. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações e outros eventos específicos são tratados em outras normas.

Alcance

2. **Esta norma deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com o regime de competência e com as NBCs TSP.**
3. As demonstrações contábeis de propósito geral (doravante referidas como demonstrações contábeis) são aquelas destinadas a satisfazer às necessidades de informação de usuários que não se encontram em condições de exigir relatórios elaborados para atender às suas necessidades específicas. Os usuários das demonstrações contábeis incluem contribuintes, parlamentares, credores, fornecedores, mídia e empregados, entre outros. Demonstrações contábeis são apresentadas em separado ou incluídas em outro documento público, tal

como o relatório anual. Esta norma não se aplica às demonstrações contábeis condensadas de períodos intermediários.

4. Esta norma aplica-se igualmente a todas as entidades, inclusive àquelas que apresentam demonstrações contábeis consolidadas, de acordo com a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, e demonstrações contábeis separadas, de acordo com a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas.
5. **Esta norma aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.**
6. (Não convergido).

Definições

7. **Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:**
 - Regime de competência** é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. Os elementos reconhecidos, de acordo com o regime de competência, são ativos, passivos, contribuições dos proprietários, distribuições aos proprietários, receitas e despesas.
 - Ativo** é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.
 - Contribuição dos proprietários** corresponde à entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade e que estabeleça vantagem financeira sobre o patrimônio líquido da entidade, a qual:
 - (a) dá direito a (i) distribuições de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços pela entidade durante sua vida, quando assim decidido pelos proprietários ou seus representantes e (ii) distribuições de quaisquer ativos líquidos excedentes, no caso de a entidade cessar suas atividades; e/ou
 - (b) pode ser vendida, trocada, transferida ou resgatada.
 - Distribuição aos proprietários** corresponde à saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade.
 - Entidade econômica** é um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e suas controladas.
 - Despesa** corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriunda de distribuições aos proprietários.
 - Aplicação impraticável** de exigência ocorre quando a entidade não pode aplicá-la depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.
 - Passivo** é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.
 - Omissões ou distorções materiais** de itens das demonstrações contábeis quando, individual ou coletivamente, puderem influenciar as decisões que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da distorção julgada à luz das circunstâncias a que está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante para a definição da materialidade.
 - Patrimônio líquido** corresponde à participação residual nos ativos da entidade após deduzir todos os seus passivos.
 - Notas explicativas** contêm informação adicional em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens

que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

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

7A. Para fins desta norma:

- (a) instrumento financeiro com opção de venda, que inclui a obrigação contratual para o emissor de recomprar ou resgatar esse instrumento em troca de caixa ou outro ativo financeiro no período da opção de venda, é classificado como instrumento patrimonial;
- (b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar a outra parte uma parcela *pro rata* dos ativos líquidos apenas em caso de extinção da entidade é classificado como instrumento patrimonial.

Entidade econômica

8. O termo “entidade econômica” é utilizado nesta norma para definir, para fins de demonstrações contábeis, um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e quaisquer entidades controladas.
9. Outros termos algumas vezes utilizados para se referir a uma entidade econômica incluem entidade administrativa, entidade financeira, entidade consolidada e grupo.
10. A entidade econômica pode incluir entidades com objetivos direcionados a políticas sociais e objetivos comerciais. Por exemplo, a secretaria de habitação pode ser a entidade econômica que inclui entidades que fornecem habitação a valor igual ou inferior ao custo, bem como entidades que fornecem moradia com fins comerciais.

Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços

11. Os ativos fornecem meios para que as entidades alcancem seus objetivos. Os ativos que são utilizados para fornecer bens e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que possuem potencial de serviços. Ativos que são utilizados para gerar fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que contêm benefícios econômicos futuros. Para abranger todos os propósitos dos ativos, esta norma utiliza o termo "benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços" para descrever as características essenciais dos ativos.
12. (Não convergido).

Materialidade

13. Avaliar se uma omissão ou distorção pode influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão e, portanto, se material, deve considerar as características desses usuários. Pressupõe-se que os usuários tenham conhecimento razoável do setor público, das atividades econômicas e da contabilidade e que tenham propensão para estudar a informação com razoável diligência. A avaliação deve levar em conta como os usuários com tais atributos poderiam ser influenciados em suas avaliações e na tomada de suas decisões.

Patrimônio líquido

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

Finalidade das demonstrações contábeis

15. As demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial e do desempenho da entidade. A finalidade das demonstrações contábeis é proporcionar informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que seja útil a grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões sobre a alocação de recursos. Especificamente, as demonstrações contábeis no setor público devem proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações:
 - (a) sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;
 - (b) sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
 - (c) úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
 - (d) sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
 - (e) agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos.

16. As demonstrações contábeis também podem ter a função preditiva ou prospectiva, proporcionando informações úteis para prever o nível de recursos necessários pelas operações continuadas, os recursos que podem ser gerados pela continuidade das operações e os riscos e as incertezas a elas associadas. As demonstrações contábeis também podem proporcionar informação aos usuários indicando:
 - (a) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado; e
 - (b) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com as exigências legais e contratuais, inclusive os limites financeiros estabelecidos por autoridades competentes.

17. Para satisfazer a essas finalidades, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca de:
 - (a) ativos;
 - (b) passivos;
 - (c) patrimônio líquido;
 - (d) receitas;
 - (e) despesas;
 - (f) outras alterações no patrimônio líquido; e
 - (g) fluxos de caixa.

18. Embora a informação contida nas demonstrações contábeis possa ser relevante para satisfazer aos objetivos descritos no item 15, é improvável que todos os objetivos sejam satisfeitos. Especificamente, isso é provável de acontecer no que diz respeito a entidades cujo objetivo principal não seja o de gerar lucro, dado que seus gestores são responsáveis pela entrega de serviços, bem como pela gestão financeira. Informação suplementar, incluindo demonstrativos não financeiros, pode ser apresentada junto com as demonstrações contábeis no intuito de proporcionar uma visão mais abrangente das atividades da entidade durante o período.

Responsabilidade pelas demonstrações contábeis

19. A legislação brasileira define a responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis do governo e de outras entidades do setor público.

20. A responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas nacionais e por esfera de governo cabe, normalmente, a uma determinada autoridade definida pela legislação.

Componentes das demonstrações contábeis

21. **O conjunto completo das demonstrações contábeis inclui:**
- (a) balanço patrimonial;**
 - (b) demonstração do resultado;**
 - (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido;**
 - (d) demonstração dos fluxos de caixa;**
 - (e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração das informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis;**
 - (f) notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e**
 - (g) informação comparativa com o período anterior, conforme especificado nos itens 53 e 53A.**
- 21A. O apêndice desta norma dispõe sobre a estrutura mínima das demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades do setor público.
22. As demonstrações elencadas no item 21 podem ter outras nomenclaturas definidas, conforme normas específicas ou de acordo com a legislação aplicável, mas, em qualquer caso, devem evidenciar as informações, conforme os dispositivos desta norma e das demais NBCs TSP, bem como observar a estrutura mínima referida no item 21A.
23. As demonstrações contábeis fornecem aos usuários informações sobre recursos e obrigações da entidade na data das demonstrações contábeis e sobre o fluxo dos recursos no período a que se refere as demonstrações. Essas informações são úteis para os usuários na realização de avaliações sobre a capacidade de a entidade continuar a fornecer bens e serviços a certo nível, bem como a quantidade necessária de recursos que devem ser fornecidos à entidade no futuro para que ela possa continuar a cumprir com suas obrigações de fornecer bens e serviços.
24. Em regra, as entidades do setor público estão sujeitas a limites orçamentários na forma de dotações ou autorizações (ou outros termos equivalentes), que podem ter eficácia por intermédio de autorização legislativa. As demonstrações contábeis podem fornecer informações se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado. Entidades que publicam seus orçamentos aprovados devem atender às exigências da NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis. Para as demais entidades, esta norma incentiva a inclusão, nas demonstrações contábeis, da comparação entre o orçamento aprovado e os valores realizados para o período a que se refere. Os relatórios referentes ao orçamento podem ser apresentados de diferentes maneiras, incluindo:
- (a) o uso de formato de colunas para as demonstrações contábeis, com colunas separadas para valores orçamentários e valores realizados. Uma coluna mostrando quaisquer variações do orçamento ou na dotação também pode ser apresentada com o fim de fornecer a informação completa; e
 - (b) divulgação de que os valores orçados não foram excedidos. Se quaisquer valores orçados ou dotações forem excedidos, ou despesas forem incorridas sem dotação ou outra forma de autorização, então os detalhes devem ser divulgados por meio de nota explicativa sobre esse item relevante nas demonstrações contábeis.
25. As entidades são incentivadas a apresentar informações adicionais para auxiliar os usuários na avaliação do desempenho da entidade e na administração dos seus bens, bem como auxiliá-los a tomar e avaliar decisões sobre a alocação de recursos. Essa informação adicional pode incluir detalhes sobre os produtos e os resultados da entidade na forma de (a) indicadores de desempenho, (b) demonstrativos de desempenho dos serviços prestados, (c) revisões de programas e (d) outros relatórios de gestão sobre o cumprimento dos objetivos da entidade durante o período divulgado.

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

Considerações gerais

Apresentação adequada e conformidade com as NBCs TSP

27. **As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP. Presume-se que a aplicação das NBCs TSP, com divulgação adicional, quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como apresentações adequadas.**
28. **A entidade, cujas demonstrações contábeis estejam em conformidade com as NBCs TSP, deve declarar, de forma explícita e sem reservas, essa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com as NBCs TSP, a menos que cumpram todas as suas exigências.**
29. Em praticamente todas as circunstâncias, a apresentação adequada é obtida pela conformidade com as NBCs TSP aplicáveis. A apresentação adequada também exige que a entidade:
- (a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com orientações específicas que tratem de políticas contábeis;
 - (b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, representação fidedigna, compreensível, tempestiva, comparável e verificável;
 - (c) forneça divulgações adicionais quando o cumprimento das exigências específicas contidas nas NBCs TSP for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a situação patrimonial e o desempenho da entidade.
30. **Políticas contábeis inadequadas não devem ser convalidadas em razão de sua divulgação, seja por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa.**
31. **Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração concluir que a conformidade com uma exigência em uma NBC TSP pode conduzir a uma apresentação tão distorcida que entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, a entidade não deve aplicar essa exigência e deve seguir o disposto no item 32, a não ser que esse procedimento seja vedado sob o ponto de vista regulatório.**
32. **Quando a entidade não aplicar uma exigência de uma norma, de acordo com o item 31, ela deve divulgar:**
- (a) **que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma adequada a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;**

- (b) **que aplicou as NBCs TSP, exceto pela não aplicação de uma exigência específica com a finalidade de obter apresentação adequada;**
 - (c) **o título da norma que a entidade não aplicou; a natureza da exceção, incluindo o tratamento que a norma exigiria; a razão pela qual esse tratamento seria tão distorcido e entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma; e o tratamento efetivamente adotado; e**
 - (d) **para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação da norma vigente sobre cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado, caso tivesse sido cumprido a exigência não aplicada.**
- 33. **Quando a entidade não aplicar uma exigência de uma NBC TSP em período anterior, e esse procedimento afetar os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente, ela deve proceder às divulgações estabelecidas no item 32(c) e (d).**
- 34. O item 33 se aplica, por exemplo, quando a entidade deixa de aplicar determinada exigência em período anterior para a mensuração de ativos ou passivos, e esse procedimento afeta a mensuração das mudanças nos ativos e nos passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente.
- 35. **Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com uma exigência de uma NBC TSP conduziria à apresentação tão distorcida que entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, mas a legislação ou regulamentos vigentes proíbem a não aplicação da exigência, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos distorcidos identificados no cumprimento estrito dessa norma pela divulgação:**
 - (a) **o título da norma em questão, a natureza da exigência e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento dessa exigência tornaria as demonstrações contábeis tão distorcidas que entrariam em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma; e**
 - (b) **para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter a apresentação adequada.**
- 36. Para a finalidade dos itens 31 a 35, um item de informação poderia entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis quando não representasse fidedignamente as transações, outros eventos e condições que se propõe a representar ou que se poderia esperar razoavelmente que representasse e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de uma exigência em particular de uma norma resultaria em divulgação distorcida a ponto de entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, a administração deve considerar:
 - (a) a razão pela qual a finalidade das demonstrações contábeis não é alcançada nessa circunstância particular; e
 - (b) como as circunstâncias da entidade diferem daquelas de outras entidades que cumprem a exigência. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem a exigência, há uma hipótese refutável de que o cumprimento da exigência por parte da entidade não resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma.
- 37. O descumprimento das exigências de uma NBC TSP, com a finalidade de atender a uma exigência estatutária ou legal para elaboração das demonstrações contábeis em uma jurisdição em particular, não constitui descumprimento conflitante com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecidas nesta norma, de acordo com o que estabelece o item 31. Se tal descumprimento da norma for material, a entidade não pode declarar que está em conformidade com as NBCs TSP.

Continuidade

38. **Quando da elaboração das demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade de a entidade continuar em operação. Essa avaliação deve ser feita pelos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas sob o pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar as suas operações ou se não possuir alternativa realista senão a descontinuidade de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas a eventos ou condições que possam gerar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação, esse fato deve ser divulgado. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado juntamente com as bases sobre as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.**
39. Normalmente, as demonstrações contábeis são elaboradas com o pressuposto de que a entidade terá continuidade, permanecerá em operação e atenderá às suas obrigações legais no futuro previsível. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações devem levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo de doze meses (mas não limitado a esse período) a partir da data de aprovação das demonstrações contábeis.
40. A profundidade da análise depende dos fatos de cada caso e as avaliações do pressuposto de continuidade não são estabelecidas com base no teste de solvência aplicável às entidades do setor privado (em particular, às empresas). Podem existir circunstâncias para as quais avaliações de continuidade da liquidez e solvência aparentemente sejam desfavoráveis, mas outros fatores sugerem que a entidade esteja em continuidade. Por exemplo:
- (a) na avaliação, se o governo está em condição de continuidade, o poder de arrecadar tributos pode habilitar algumas entidades a serem consideradas em continuidade, mesmo que operem por longos períodos com patrimônio líquido negativo; e
 - (b) para a entidade individualmente, a avaliação do balanço patrimonial na data de divulgação pode sugerir que o pressuposto da continuidade não seja apropriado. Entretanto, podem existir acordos de financiamento plurianuais, ou outros acordos, que devam assegurar a continuidade das operações da entidade.
41. A determinação se o pressuposto da continuidade é apropriado é mais relevante para entidades individuais do que para o governo como um todo. Para entidades individuais, na avaliação se a adoção do pressuposto da continuidade é apropriada, os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis precisam considerar uma ampla quantidade de fatores relacionados (a) ao desempenho atual e esperado, (b) às reestruturações potenciais já anunciadas de unidades organizacionais, (c) às estimativas de receitas ou à probabilidade de financiamento contínuo do governo e (d) a outras fontes potenciais de refinanciamento antes de concluírem que o pressuposto da continuidade é apropriado.

Consistência de apresentação

42. **A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:**
- (a) **for evidente, após a alteração significativa na natureza das operações da entidade ou após a revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais adequada, tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis, conforme norma específica; ou**
 - (b) **outra norma requerer alteração na apresentação.**

43. Uma aquisição ou alienação significativa, ou revisão da apresentação das demonstrações contábeis pode sugerir que as demonstrações contábeis devam ser apresentadas de maneira distinta. Por exemplo, a entidade pode vender a posse de instituição financeira que representa uma de suas principais entidades controladas e a entidade econômica remanescente conduz principalmente os serviços administrativos e de assessoria política. Nesse caso, é improvável que a apresentação das demonstrações contábeis baseadas nas atividades principais da entidade econômica como instituição financeira seja relevante para a nova entidade econômica.
44. A entidade altera a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se proporcionar informação que seja uma representação fidedigna e mais relevante para seus usuários e se for provável que a estrutura revista continue sendo adotada, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa de acordo com os itens 55 e 56.

Materialidade e agregação

45. **A entidade deve apresentar, separadamente, nas demonstrações contábeis, cada classe material de itens semelhantes. A entidade deve apresentar, separadamente, os itens de natureza ou função distinta, a menos que não sejam materiais.**
46. As demonstrações contábeis resultam do processamento de grande número de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam itens das demonstrações contábeis. Se o item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. O item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.
47. A aplicação do conceito de materialidade significa que não é necessário fornecer divulgação específica exigida por NBC TSP se a informação não for material.

Compensação de valores

48. **Ativos, passivos, receitas e despesas não devem ser compensados, exceto quando exigido ou permitido por NBC TSP.**
49. A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, prejudica a capacidade dos usuários (a) de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e (b) de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos ajustados, como, por exemplo, com a obsolescência nos estoques ou com a perda de créditos nas contas a receber de clientes, não é considerada compensação.
50. A NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação define o que são receitas e requer que estas sejam mensuradas pelo valor justo do montante recebido ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são decorrentes das atividades principais geradoras de receitas. Os resultados de tais transações devem ser apresentados quando essa apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo:

- (a) ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se seus valores contábeis dos valores recebidos pela alienação e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas; e
 - (b) despesas relacionadas com a provisão reconhecida de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que tiveram reembolso, segundo acordo contratual com terceiros (por exemplo, acordo de garantia do fornecedor), podem ser compensadas com o respectivo reembolso.
51. Adicionalmente, ganhos e perdas provenientes de grupo de transações semelhantes devem ser apresentados em base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros classificados como para negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas devem ser apresentados separadamente se forem materiais.
52. A compensação de fluxos de caixa é tratada na NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Informação comparativa

53. **A menos que uma norma permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações contábeis do período corrente.**
- 53A. **A entidade deve apresentar, como informação mínima, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das mutações do patrimônio líquido, todos com informação comparativa relativa ao período anterior, bem como as respectivas notas explicativas.**
54. Em alguns casos, as informações narrativas disponibilizadas nas demonstrações contábeis de períodos anteriores continuam a ser relevantes no período corrente. Por exemplo, a entidade divulga no período corrente os detalhes de disputa legal, cujo desfecho era incerto no final do período anterior e ainda está para ser resolvido. Os usuários podem se beneficiar da divulgação da informação de que a incerteza existia no final do período anterior e da divulgação de informações sobre as medidas que foram tomadas durante o período para resolver a incerteza.
55. **Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações contábeis forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:**
- (a) a natureza da reclassificação;**
 - (b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e**
 - (c) a razão para a reclassificação.**
56. **Quando for impraticável reclassificar valores apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:**
- (a) a razão para não reclassificar os montantes; e**
 - (b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.**
57. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar decisões, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira

para fins de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para o período anterior para obter a comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coletados os dados necessários para a apresentação comparativa do período anterior com o período corrente, de modo a permitir a reclassificação e, conseqüentemente, pode não ser praticável reconstruir essa informação.

58. (Não convergido).

Estrutura e conteúdo

Introdução

59. Esta norma requer determinadas divulgações no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração das mutações do patrimônio líquido e requer a divulgação de outros itens nessas demonstrações ou nas notas explicativas. A NBC TSP 12 estabelece as exigências para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa.
60. Esta norma utiliza, por vezes, o termo “divulgação” em sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outras NBCs TSP. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser incluídas nas demonstrações contábeis.

Identificação das demonstrações contábeis

61. **As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento divulgado.**
62. As NBCs TSP aplicam-se apenas às demonstrações contábeis e não necessariamente à informação apresentada em outro relatório anual ou qualquer outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir a informação elaborada, utilizando-se as NBCs TSP de qualquer outra informação que possa ser útil a eles, mas que não seja objeto de exigências das NBCs TSP.
63. **Cada componente das demonstrações contábeis deve ser identificado claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetida, quando necessário, para a devida compreensão da informação apresentada:**
- (a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;**
 - (b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;**
 - (c) a data de encerramento do período a que se referem ou o período a que se refere o conjunto das demonstrações contábeis;**
 - (d) a moeda de apresentação; e**
 - (e) o nível de arredondamento utilizado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.**
64. As exigências do item 63 são normalmente satisfeitas pela sua adequada apresentação nos títulos das páginas das demonstrações e nos títulos abreviados das colunas em cada página das demonstrações contábeis. Na determinação da melhor forma de apresentar tais informações, é necessário o exercício de julgamento. Por exemplo, quando as demonstrações contábeis são apresentadas eletronicamente, nem sempre podem ser utilizadas páginas separadas; as informações exigidas nas alíneas “a” a “e” do item 63 devem ser então apresentadas com frequência suficiente de forma a assegurar a devida compreensão das informações incluídas nas demonstrações contábeis.

65. As demonstrações contábeis tornam-se, muitas vezes, mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Esse procedimento é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

Período a que se referem as demonstrações contábeis

66. **As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:**
- (a) a razão de se utilizar período mais longo ou mais curto; e**
 - (b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os valores apresentados em certas demonstrações, tais como demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e respectivas notas explicativas.**
67. Em circunstâncias excepcionais, a entidade pode ser solicitada a alterar a data-base de apresentação, por exemplo, para alinhar o período contábil ao ciclo orçamentário. Quando esse for o caso, é importante que (a) usuários estejam cientes de que os valores apresentados para o período corrente e os valores comparativos não são comparáveis e que (b) a razão para a mudança da data-base de apresentação seja divulgada. Um exemplo adicional é quando, ao fazer a transição de regime de caixa para o regime de competência, a entidade muda a data-base das demonstrações contábeis das entidades que fazem parte da entidade econômica para permitir a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.
68. (Não convergido).

Tempestividade

69. A utilidade das demonstrações contábeis é prejudicada quando essas não são disponibilizadas aos usuários dentro de período razoável após a data-base das demonstrações contábeis. A entidade deve estar pronta para divulgar suas demonstrações contábeis em até seis meses a partir da data-base das demonstrações contábeis. Fatores constantemente presentes, tal como a complexidade das operações da entidade, não são razões suficientes para deixar de se divulgar as demonstrações contábeis dentro de prazo aceitável. Prazos dilatados mais específicos podem ser tratados por legislações e regulamentos.

Balanço patrimonial

Distinção entre circulante e não circulante

70. **A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no seu balanço patrimonial, de acordo com os itens 76 a 87, exceto quando a apresentação baseada na liquidez proporcionar informação que seja mais fidedigna e relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.**
71. **Qualquer que seja o método de apresentação adotado, para cada item de ativo e passivo que reúne valores os quais se esperam serem realizados ou exigidos (a) em até doze meses após a data-base das demonstrações contábeis e (b) em mais do que doze meses após a data-base das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar o valor que espera ser realizado ou exigido após mais de doze meses.**

72. Quando a entidade fornecer bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos que estejam continuamente em circulação, como capital de giro, dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser exigidos dentro do mesmo período.
73. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, a apresentação de ativos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação fidedigna e mais relevante do que a apresentação em circulante e não circulante pelo fato de que tais entidades não fornecem bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável.
74. Na aplicação do item 70, é permitido à entidade apresentar alguns dos seus ativos e passivos, utilizando-se da classificação em circulante e não circulante e outros por ordem de liquidez e exigibilidade quando esse procedimento proporcionar informação que represente fidedignamente e seja mais relevante. A necessidade de apresentação em base mista pode surgir quando a entidade tem diversos tipos de operações.
75. A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência da entidade. As datas de vencimento de ativos financeiros e de passivos financeiros devem ser divulgadas. Os ativos financeiros incluem valores comerciais a receber e outros valores a receber e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras dívidas a pagar. A informação sobre a data prevista para a realização de ativos e passivos não monetários, tais como estoques e provisões, é também útil, qualquer que seja a classificação desses ativos e passivos como circulantes ou não circulantes.

Ativo circulante

76. **O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:**
- (a) espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com a finalidade de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;**
 - (b) o ativo está mantido essencialmente com a finalidade de ser negociado;**
 - (c) espera-se que o ativo seja realizado em até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou**
 - (d) o ativo seja caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na NBC TSP 12), a menos que sua troca ou uso para pagamento de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.**
- Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.**
77. Esta norma utiliza o termo “ativo não circulante” para incluir ativos tangíveis, ativos intangíveis e ativos financeiros de longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas, contanto que seu significado seja claro.
78. O ciclo operacional da entidade é o tempo que se leva para converter entradas (*inputs*) ou recursos em saídas (*outputs*). Por exemplo, governos transferem recursos para entidades do setor público para que elas possam converter tais recursos em mercadorias, serviços ou outros tipos de produtos (*outputs*), para alcançar os resultados econômicos, políticos e sociais desejados pelo governo. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses.

79. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como impostos a receber, taxas sobre os usuários a receber, multas e tarifas regulatórias a receber, estoques e receitas de investimentos reconhecidas pelo regime de competência e ainda não recebidas) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (exemplos incluem alguns ativos financeiros classificados como “mantidos para negociação”) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.

Passivo circulante

80. **O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:**
- (a) espera-se que o passivo seja exigido durante o ciclo operacional normal da entidade;**
 - (b) o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;**
 - (c) o passivo deve ser exigido no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou**
 - (d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 84). Os termos de passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.**
- Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.**
81. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais, são parte do capital circulante utilizado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes, mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data das demonstrações contábeis. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.
82. Outros passivos circulantes não são exigidos como parte do ciclo operacional normal, mas têm sua liquidação prevista para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como “mantidos para negociação”, saldos bancários negativos e a parte circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento de longo prazo (ou seja, não fazem parte do capital circulante utilizado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 85 e 86.
83. A entidade deve classificar os seus passivos financeiros como circulante quando o seu pagamento estiver previsto para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis, mesmo que:
- (a) o prazo original para sua liquidação tenha sido por período superior a doze meses; e
 - (b) acordo de refinanciamento ou de reescalonamento de pagamentos de longo prazo seja completado após a data das demonstrações contábeis e antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para sua divulgação.
84. Se a entidade espera – e tiver a possibilidade de refinanciar ou rolar a dívida para, pelo menos, doze meses após a data das demonstrações contábeis, segundo as condições de flexibilidade do empréstimo existente –, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que, de outra forma, fosse devida dentro de período mais curto. Contudo, quando o

refinanciamento ou substituição da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação deve ser classificada como circulante.

85. Quando a entidade não cumprir compromisso, segundo acordo de empréstimo de longo prazo até a data das demonstrações contábeis, tendo como consequência a condição de o passivo se tornar vencido e pagável à ordem do credor, o passivo deve ser classificado como circulante, mesmo que o credor tenha concordado, após a data das demonstrações contábeis e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência do descumprimento do compromisso. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data das demonstrações contábeis, a entidade não tem direito incondicional de diferir a sua liquidação para, pelo menos, doze meses após essa data.
86. Entretanto, o passivo deve ser classificado como não circulante, se o credor tiver concordado, até a data das demonstrações contábeis, em proporcionar um período de carência a terminar pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis, dentro do qual a entidade pode retificar o descumprimento e durante o qual o credor não pode exigir o pagamento imediato do passivo em questão.
87. Com respeito a empréstimos classificados como passivo circulante, se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data das demonstrações contábeis e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos se qualificam para divulgação como eventos que não originam ajustes. Os eventos que se enquadram nessa situação são os seguintes:
 - (a) refinanciamento para uma base de longo prazo;
 - (b) retificação de descumprimento de acordo de empréstimo de longo prazo; e
 - (c) concessão por parte do credor de período de carência para retificar descumprimento de acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

88. **No mínimo, o balanço patrimonial deve incluir os seguintes itens que apresentam valores:**
 - (a) ativo imobilizado;**
 - (b) propriedade para investimento;**
 - (c) ativo intangível;**
 - (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (e), (g), (h) e (i));**
 - (e) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;**
 - (f) estoques;**
 - (g) valores a receber de transação sem contraprestação (impostos e transferências);**
 - (h) contas a receber de transação com contraprestação;**
 - (i) caixa e equivalentes de caixa;**
 - (j) tributos e transferências a pagar;**
 - (k) contas a pagar oriundas de transação com contraprestação;**
 - (l) provisões;**
 - (m) passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l));**
 - (n) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e**
 - (o) patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora.**
89. **Contas adicionais, cabeçalhos e subtotais devem ser apresentados no balanço patrimonial sempre que tais apresentações sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade.**

90. Esta norma não determina a ordem ou o formato que deve ser utilizado na apresentação das contas. O item 88 simplesmente lista os itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para assegurar a apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:
- (a) contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade; e
 - (b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação dos itens e das agregações de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de fornecer informação que seja relevante para a compreensão da situação patrimonial da entidade.
91. A entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:
- (a) da natureza e liquidez dos ativos;
 - (b) da função dos ativos na entidade; e
 - (c) dos montantes, natureza e prazo dos passivos.
92. A utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devem ser apresentadas em contas separadas. Por exemplo, diferentes classes de imobilizado podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação em conformidade com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou nas notas explicativas

93. **A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, detalhamentos adicionais às rubricas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade.**
94. O detalhamento proporcionado nas subclassificações depende das exigências das NBCs TSP e da dimensão, natureza e função dos valores envolvidos. Os fatores estabelecidos no item 91 também devem ser utilizados para decidir as bases para tal subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:
- (a) os itens do ativo imobilizado devem ser segregados em classes de acordo com a NBC TSP 07;
 - (b) as contas a receber devem ser segregadas em valores a receber de taxas dos usuários, tributos e outras receitas de transações sem contraprestação, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros valores;
 - (c) os estoques devem ser subclassificados, de acordo com a NBC TSP 04 – Estoques, em classificações, tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;
 - (d) os tributos e transferências a pagar devem ser segregados em restituição de tributos a pagar, transferências a pagar e valores a pagar a outros membros da entidade econômica;
 - (e) as provisões devem ser segregadas em provisões para benefícios a empregados e outros itens; e
 - (f) os componentes do patrimônio líquido devem ser segregados em capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas.
95. **Quando a entidade não possui nenhuma parcela de capital representado por ações, ela deve divulgar o patrimônio líquido no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, demonstrando separadamente:**
- (a) **o capital integralizado, consistindo do valor total acumulado, na data das demonstrações contábeis, das contribuições dos proprietários menos as distribuições aos proprietários;**
 - (b) **resultados acumulados;**

- (c) reservas, incluindo descrição da natureza e finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido; e
- (d) participação dos não controladores.

95A. Se a entidade reclassificou:

- (a) instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial; ou
 - (b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte o valor *pro rata* dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial;
- entre passivos financeiros e o patrimônio líquido, ela deve divulgar o montante reclassificado, o momento e o motivo dessa reclassificação.

96. Muitas entidades do setor público não possuem capital representado por ações, mas a entidade é controlada exclusivamente por outra entidade do setor público. A natureza da participação do governo no patrimônio líquido da entidade é, provavelmente, a combinação de capital integralizado e do valor resultante dos resultados acumulados e reservas que refletem o patrimônio líquido atribuível às operações da entidade.

97. Em alguns casos, pode haver a participação de não controladores no patrimônio líquido da entidade. Por exemplo, no nível do governo como um todo, no sentido amplo, a entidade econômica pode incluir empresa estatal que foi parcialmente privatizada. Consequentemente, pode haver acionistas do setor privado com participação no patrimônio líquido da entidade.

98. Quando a entidade possui seu capital representado por ações, além das divulgações previstas no item 95, ela deve divulgar as seguintes informações no balanço patrimonial ou nas notas explicativas:

- (a) para cada classe de ações do capital:
 - (i) a quantidade de ações autorizadas;
 - (ii) a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;
 - (iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;
 - (iv) a conciliação entre as quantidades de ações em circulação no início e no fim do período;
 - (v) os direitos, as preferências e as restrições associados a essa classe de ações, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
 - (vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e
 - (vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e
- (b) a descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

Demonstração do resultado

Superávit ou Déficit

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

100. Normalmente, todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período contábil são incluídos no resultado. Isso inclui os efeitos das mudanças nas estimativas contábeis, que devem observar os procedimentos aplicáveis relativos à correção de erros e ao efeito de mudanças de políticas contábeis. Porém, em algumas circunstâncias, itens específicos podem ser excluídos do resultado do período corrente.

101. Outras normas tratam de itens que podem atender às definições de receita e de despesa estabelecidas nesta norma, mas que são geralmente excluídos do resultado. Exemplos incluem (a) resultados positivos de reavaliação (ver NBC TSP 07); (b) ganhos e perdas específicos provenientes da conversão das demonstrações contábeis das operações no exterior da entidade que tenha operação no exterior; e (c) ganhos e perdas de remensuração de ativos financeiros classificados como disponíveis para venda.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado

102. **No mínimo, a demonstração do resultado deve incluir itens que apresentam os seguintes valores do período contábil:**

- (a) receita;
- (b) despesa;
- (c) parcela do resultado de coligadas, controladas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;
- (d) ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e
- (e) resultado do período.

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

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

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

105. Em função de os efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de seus impactos na capacidade de cumprir suas obrigações na entrega de serviços, a divulgação dos componentes do resultado ajuda a compreender o desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outros itens devem ser incluídos na demonstração do resultado, e as descrições utilizadas e a ordem dos itens são modificadas quando for necessário explicar os elementos que compõem o resultado. Os fatores a serem considerados incluem a materialidade, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados, a menos que sejam atendidos os critérios do item 48.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado ou nas notas explicativas

106. **Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e valores devem ser divulgados separadamente.**

107. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:

- (a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;
- (b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;
- (c) baixas de itens do ativo imobilizado;
- (d) baixas de investimento;
- (e) unidades operacionais descontinuadas;
- (f) solução de litígios; e
- (g) outras reversões de provisão.

108. **A entidade deve apresentar, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas, o detalhamento do total das receitas, cuja classificação esteja de acordo com as operações da entidade.**
109. **A entidade deve apresentar, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas, a análise das despesas utilizando o detalhamento baseado na sua natureza ou na sua função dentro da entidade, devendo selecionar o critério que proporcionar informação que seja fidedigna e mais relevante.**
110. As entidades são incentivadas a apresentar as análises citadas no item 109 na demonstração do resultado.
111. As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar os custos e suas apropriações de custos a programas específicos, atividades ou outros segmentos relevantes à entidade que é retratada nas demonstrações contábeis. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas maneiras descritas a seguir.

112. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza, como, por exemplo: depreciações, consumo de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas de publicidade, não sendo realocadas entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos em classificações funcionais. Segue abaixo um exemplo de classificação que utiliza o método da natureza do gasto:

Receitas		X
Despesas com benefícios a empregados	X	
Despesas com depreciações e amortizações	X	
Outras despesas	X	
Total das despesas	<u> </u>	<u>(X)</u>
Resultado		<u><u>X</u></u>

- 112A . Para os fins desta norma, os termos “natureza da despesa” e “classificação funcional” não se confundem com os termos correspondentes utilizados no orçamento.
113. A segunda forma de análise é o método da função da despesa, classificando-se as despesas de acordo com o programa ou o propósito para o qual elas foram incorridas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável capacidade de julgamento. Segue abaixo exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa:

Receitas		X
Despesas:		
Despesas com saúde		(X)
Despesas com educação		(X)
Outras despesas		(X)
Resultado		<u><u>X</u></u>

114. As despesas associadas às principais funções empreendidas pela entidade devem ser apresentadas separadamente. Nesse exemplo, a entidade tem funções relacionadas ao fornecimento de serviços de saúde e educação. A entidade deve apresentar linhas de itens de despesa para cada uma dessas funções.

115. **As entidades que classificarem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios a empregados.**
116. A escolha entre a classificação funcional das despesas e a classificação da natureza das despesas depende de fatores históricos e regulatórios e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação daquelas despesas que podem variar, diretamente e indiretamente, com o nível de vendas ou de produção (*outputs*) da entidade. Dado que cada classificação tem seu mérito, conforme características de diferentes tipos de entidade, esta norma estabelece que cabe à administração apresentar o método que possibilite a representação fidedigna e seja mais relevante. Entretanto, dado que a informação fornecida, quando se utiliza o método da natureza das despesas, é útil, ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for utilizada a classificação funcional da despesa. No item 115, a expressão “benefícios a empregados” tem o mesmo significado dado na NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.
117. **Quando a entidade distribuir dividendos ou outro item similar para os seus proprietários e possuir capital representado por ações, ela deve divulgar, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o valor de dividendos ou outro item similar distribuídos e reconhecidos como distribuições aos proprietários durante o período e o respectivo valor por ação.**

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

118. **A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstrando:**
- (a) o resultado do período;**
 - (b) cada item de receita e de despesa do período que, conforme exigido por outras NBCs TSP, seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido e o total desses itens;**
 - (c) o total de receitas e de despesas do período (calculados como a soma das alíneas (a) e (b)), demonstrando separadamente o valor total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o valor correspondente à participação de não controladores; e**
 - (d) para cada componente do patrimônio líquido divulgado separadamente, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.**
119. **A entidade também deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, as seguintes informações:**
- (a) os valores das transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade, demonstrando separadamente as distribuições para os proprietários;**
 - (b) o saldo de resultados acumulados no início do período e na data-base da demonstração e as alterações durante o período; e**
 - (c) na medida em que componentes do patrimônio líquido são divulgados separadamente, a conciliação entre o valor contábil de cada componente do patrimônio líquido no início e no final do período, divulgando separadamente cada alteração.**
120. As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas das demonstrações contábeis refletem o aumento ou a redução do patrimônio líquido durante o período.
121. A alteração total do patrimônio líquido durante um período representa o valor total do resultado desse período, adicionado a outras receitas e despesas reconhecidas diretamente como alterações no patrimônio líquido (sem passar pelo resultado do período), junto com

qualquer contribuição dos proprietários e deduzindo-se as distribuições para os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade.

122. Contribuições dos proprietários e distribuições para os proprietários incluem transferências entre duas entidades que fazem parte da mesma entidade econômica (por exemplo, transferência de governo, atuando em sua qualidade de detentor de capital próprio, para departamento de governo). Contribuições dos proprietários, em sua qualidade de detentores de capital próprio, para entidades controladas devem ser reconhecidas como ajuste direto no patrimônio líquido da entidade controlada somente quando contribuições explicitamente aumentam a participação residual na entidade controlada na forma de direitos sobre o patrimônio líquido.
123. Esta norma requer que todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período sejam incluídos no resultado, a menos que outra norma requeira outro procedimento. Outras normas requerem que alguns itens (tais como aumento ou redução por reavaliação e ganhos ou perdas decorrentes de ajustes específicos de conversão para moeda estrangeira) sejam reconhecidos diretamente como alteração no patrimônio líquido (sem transitar pelo resultado do período). Como é importante considerar todos os itens de receita e de despesa na avaliação das mudanças ocorridas na situação patrimonial da entidade entre duas datas das demonstrações contábeis, esta norma exige que a apresentação da demonstração das mutações do patrimônio líquido destaque o total das receitas e das despesas da entidade, incluindo aquelas que foram reconhecidas diretamente no patrimônio líquido.
124. Os ajustes retroativos e as republicações retroativas para corrigir erros devem ser registrados tendo como contrapartida o saldo de resultados acumulados, ou seja, corrigindo o saldo de resultados acumulados, exceto quando outra norma requerer ajustes retroativos em outro componente do patrimônio líquido. O item 118(d) requer a divulgação na demonstração das mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido, em separado do resultado divulgado, em separado das alterações nas políticas contábeis e em separado das correções de erro. Esses ajustes devem ser divulgados em cada período anterior e no início do período seguinte.
125. As exigências nos itens 118 e 119 podem ser cumpridas, utilizando-se o formato de colunas que concilia a abertura e o fechamento dos saldos de cada elemento da classe do patrimônio líquido. Uma alternativa consiste em apresentar apenas os itens descritos no item 118 na demonstração das mutações do patrimônio líquido. Segundo essa abordagem, os itens descritos no item 119 devem ser apresentados nas notas explicativas.

Demonstração dos fluxos de caixa

126. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis base para avaliar (a) a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e (b) as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A NBC TSP 12 estabelece as exigências para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e divulgações relacionadas.

Notas explicativas

Estrutura

127. **As notas explicativas devem:**
 - (a) **apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 132 a 139;**
 - (b) **divulgar a informação requerida pelas NBCs TSP que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa; e**

(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.

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

129. As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:

- (a) declaração de conformidade com as NBCs TSP (ver item 28);
- (b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 132);
- (c) informação de suporte sobre itens apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados; e
- (d) outras divulgações, incluindo:
 - (i) passivos contingentes (ver a NBC TSP 03) e compromissos contratuais não reconhecidos; e
 - (ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade.

130. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser divulgada juntamente com a informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira informação se relacione com a demonstração do resultado e a última informação se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde for possível, deve ser mantida uma estrutura sistemática (padronizada) das notas explicativas.

131. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como componente separado das demonstrações contábeis.

Divulgação de políticas contábeis

132. **A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:**

- (a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;**
- (b) o grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de qualquer outra norma; e**
- (c) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.**

133. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar a indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

134. Ao decidir se determinada política contábil específica deve, ou não, ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporciona aos usuários melhor compreensão da forma com que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na situação patrimonial. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre opções permitidas nas NBCs TSP. Um exemplo é a divulgação, pela entidade, da base de mensuração de suas propriedades para investimento, se pelo valor justo ou pelo modelo de custo (ver NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento). Algumas normas requerem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas que as normas permitem. Por exemplo, a NBC TSP 07 requer especificamente a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado. A NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos requer a divulgação se os custos de empréstimos foram lançados como despesa ou se foram capitalizados como parte do custo de ativos qualificáveis.
135. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários de suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que entidades do setor público divulguem suas políticas contábeis para reconhecimento das receitas de impostos, doações e outras formas de receitas de transações sem contraprestação em bens e serviços. Quando a entidade possui entidades com operações significativas no exterior ou possui transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que ela evidencie as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Quando combinações no setor público tiverem ocorrido, as políticas utilizadas para a mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e para a mensuração da participação dos acionistas não controladores devem ser divulgadas.
136. A política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os valores associados a períodos anteriores e ao corrente não sejam materiais. É também adequado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelas NBCs TSP, mas que tenha sido selecionada e aplicada.
137. **A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 140) que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.**
138. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar, significativamente, os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:
- (a) se ativos são propriedades para investimento;
 - (b) se os acordos para o suprimento de produtos e/ ou serviços que envolvem a utilização de ativos são arrendamentos;
 - (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e
 - (d) se a essência da relação entre a entidade que elabora as demonstrações contábeis e outras entidades indica que essas outras entidades são controladas pela entidade que elabora as demonstrações contábeis.
139. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 137 são exigidas por outras normas. Por exemplo, a NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades exige que a entidade divulgue os julgamentos que realizou para determinar se exerce o controle sobre outra entidade. A NBC TSP 06 requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da

propriedade mantida para venda no curso ordinário da atividade comercial, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.

Principais fontes de incerteza das estimativas

140. **A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca (a) dos principais pressupostos relativos ao futuro e (b) de outras abordagens principais a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis, que tenham risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e de passivos durante o próximo período. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca:**
- (a) da sua natureza; e**
 - (b) do seu valor contábil à data das demonstrações contábeis.**
141. Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos sobre esses ativos e passivos ao término do período de reporte. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados, passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados, tais como obrigações de pensão. Essas estimativas envolvem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.
142. Os principais pressupostos e outras principais abordagens a respeito de incerteza das estimativas, divulgados de acordo com o item 140, relacionam-se a estimativas cujos julgamentos requeridos são os mais difíceis, subjetivos ou complexos a serem exercidos pela administração. Na medida em que o número de variáveis e de pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, conseqüente e proporcionalmente, a probabilidade de ajuste material dos valores contábeis de ativos e de passivos.
143. As divulgações descritas no item 140 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa no próximo período contábil se, à data das demonstrações contábeis, os ativos e os passivos forem mensurados pelo valor justo com base em preços de mercado recentemente observados (os valores justos podem alterar-se materialmente no próximo período, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras abordagens a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis).
144. As divulgações descritas no item 140 são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza de estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos dessas divulgações são:
- (a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
 - (b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
 - (c) a resolução esperada para uma incerteza e a variedade de desfechos possíveis ao longo do próximo período social em relação aos valores contábeis dos ativos e dos passivos impactados; e
 - (d) a explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza permaneça sem solução.
145. Não é necessária a divulgação de previsões ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 140.

146. Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas ao término do período de reporte. Nessas circunstâncias, a entidade deve divulgar, dentro do que for razoavelmente possível e com base no conhecimento existente, aqueles resultados que, no próximo período contábil, sejam diferentes dos pressupostos e poderiam requerer ajustes materiais nos valores contábeis dos ativos e passivos impactados. Em todos os casos, a entidade deve divulgar a natureza e o valor contábil do ativo ou do passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.
147. As divulgações descritas no item 137, acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, não se relacionam com a divulgação das principais fontes das incertezas das estimativas descritas no item 140.
148. A divulgação de alguns dos principais pressupostos que seria de outro modo exigida, de acordo com o que diz o item 140, é requerida por outras normas. Por exemplo, a NBC TSP 03 requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a eventos futuros que afetem determinadas classes de provisões. A NBC TSP 07 requer a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de itens reavaliados do ativo imobilizado.

Capital

148A. A entidade deve divulgar informação que possibilite aos usuários das demonstrações contábeis avaliar os objetivos, as políticas e os processos de gestão do capital dessa entidade.

148B. Para cumprir com o item 148A, a entidade deve evidenciar o seguinte:

- (a) informação qualitativa sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar:
 - (i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;
 - (ii) se a entidade está sujeita a exigências de capital impostas externamente, a natureza dessas exigências e a forma como são integradas na gestão de capital; e
 - (iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;
- (b) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de dívidas subordinadas) como parte do capital. Outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de *hedge* de fluxos de caixa);
- (c) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) em relação ao período anterior;
- (d) indicação do cumprimento, ou não, durante o período, das eventuais exigências de capital impostas externamente a que a entidade está ou esteve sujeita;
- (e) caso a entidade não tenha atendido a essas exigências externas de capital, as consequências dessa não observância.

Essas informações devem se basear nas informações prestadas internamente pelo pessoal-chave da gestão da entidade.

148C. A entidade pode gerir o capital de várias formas e pode estar sujeita a diferentes exigências no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exerçam a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada das exigências de capital e da forma como ele é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita.

Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido

- 148D. **No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (*put*) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na medida em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis):**
- (a) dados quantitativos sintéticos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;**
 - (b) seus objetivos, políticas e processos de gestão de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando exigido a fazer pelos detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação ao período anterior;**
 - (c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e**
 - (d) informação sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado.**

Outras divulgações

149. **A entidade deve divulgar nas notas explicativas:**
- (a) o montante de dividendos, ou outras distribuições similares, propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem publicadas e não reconhecido como distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente; e**
 - (b) a quantia de quaisquer dividendos preferenciais cumulativos, ou outras distribuições similares, não reconhecidos.**
150. **A entidade deve divulgar, caso não sejam divulgadas em outro lugar nas demonstrações contábeis, as seguintes informações:**
- (a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição onde ela opera;**
 - (b) a descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades;**
 - (c) a referência à legislação relevante que rege as operações da entidade;**
 - (d) o nome da entidade controladora e a entidade controladora da entidade econômica em última instância (onde for aplicável); e**
 - (e) se é entidade com prazo de duração limitado, a informação sobre o tempo da sua duração.**

151 e 152. (Eliminados).

153 a 155. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2019, a NBC T 16.6, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.133/2008, e sua alteração (R1), a NBC T 16.8, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.135/2008, a Resolução CFC n.º 1.268/2009 e os artigos 3º, 6º e 7º da Resolução CFC n.º 1.437/2013, publicadas no DOU, Seção 1, de 25/11/2008 e 31/10/2014, 25/11/2008, 21/12/2009 e 2/4/2013, respectivamente.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Contador Zulmir Ivânio Breda
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

APÊNDICE

Este apêndice acompanha, mas não faz parte desta norma.

Estrutura ilustrativa de demonstração contábil

- A1. Esta norma estabelece componentes das demonstrações contábeis e a estrutura mínima para evidenciação desses componentes no balanço patrimonial e na demonstração do resultado, assim como a estrutura mínima para a apresentação da demonstração das mutações do patrimônio líquido. Esta norma também descreve outros itens adicionais que podem ser apresentados na demonstração contábil ou nas notas explicativas. Este apêndice fornece exemplos simples das formas pelas quais as exigências desta norma podem ser aplicadas na apresentação do balanço patrimonial, da demonstração do resultado e da demonstração das mutações do patrimônio líquido. A ordem de apresentação e as descrições utilizadas para descrever cada linha de itens devem ser alteradas, quando necessário, com o objetivo de se obter uma apresentação satisfatória de cada uma das circunstâncias peculiares da entidade. Por exemplo, linhas de itens de entidade do setor público, como o departamento de defesa, provavelmente diferem significativamente daquelas do banco central.
- A2. O exemplo ilustrativo de balanço patrimonial apresenta uma maneira de segregar itens circulantes dos não circulantes. Outros formatos podem ser igualmente apropriados, desde que a distinção seja clara.
- A3. As demonstrações contábeis foram elaboradas para o governo nacional e a demonstração do resultado ilustra as funções das classificações do governo utilizadas nos seus relatórios (estatísticas) financeiros. Essas classificações funcionais provavelmente não têm aplicabilidade para todas as entidades do setor público. Outras entidades do setor público podem recorrer a esta norma para consultar exemplos com mais classificações funcionais genéricas.
- A4. Os exemplos não têm a intenção de ilustrar todos os aspectos das NBCs TSP. Também não abrangem o conjunto completo das demonstrações contábeis, as quais também incluem a demonstração dos fluxos de caixa, o sumário das políticas contábeis significativas e outras notas explicativas.

Entidade do setor público – Demonstração das políticas contábeis (extrato)

Entidade objeto das demonstrações contábeis

Estas demonstrações contábeis são destinadas a entidades do setor público (governo nacional do País A). As demonstrações contábeis englobam a entidade objeto das demonstrações contábeis, conforme especificado na legislação pertinente (Lei de Finanças Públicas de 20XX), abrangendo:

- ministérios do governo central; e
- empresas estatais.

Base de elaboração das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis obedecem às NBCs TSP no que diz respeito ao regime de competência. A base de mensuração adotada é o custo histórico ajustado para a reavaliação de ativos.

As demonstrações contábeis têm sido elaboradas sob o pressuposto da continuidade e as políticas contábeis têm sido aplicadas consistentemente ao longo do período.

Entidade do Setor Público – Balanço Patrimonial		
Em 31 de dezembro de 20X2		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
ATIVO		
Ativos circulantes	X	X
Caixa e equivalentes de caixa	X	X
Valores a receber	X	X
Estoques	X	X
Adiantamentos	X	X
Outros ativos circulantes	X	X
Ativos não circulantes	X	X
Valores a receber	X	X
Investimentos em coligadas	X	X
Outros ativos financeiros	X	X
Infraestrutura, fábricas e equipamentos	X	X
Terrenos e edificações	X	X
Ativos intangíveis	X	X
Outros ativos não financeiros	X	X
Total do ativo	X	X
PASSIVO		
Passivos circulantes	X	X
Contas a pagar	X	X
Empréstimos de curto prazo a pagar	X	X
Parcela circulante de empréstimos de longo prazo a pagar	X	X
Provisões de curto prazo	X	X
Benefícios a empregados a pagar	X	X
Obrigações previdenciárias a pagar	X	X
Passivos não circulantes	X	X
Valores a pagar	X	X
Empréstimos de longo prazo a pagar	X	X
Provisões de longo prazo	X	X
Benefícios a empregados a pagar	X	X
Obrigações previdenciárias a pagar	X	X
Total do passivo	X	X
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital integralizado por outras entidades governamentais	X	X
Reservas	X	X
<i>Superávits (déficits) acumulados</i>	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
Total do Patrimônio Líquido	X	X
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	X	X

Entidade do Setor Público – Demonstração do Resultado		
do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X2		
(Ilustrando a classificação das despesas por função)		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
Receita		
Tributos	X	X
Taxas, multas, penalidades e licenças	X	X
Receitas de transações c/contraprestação	X	X
Transferências recebidas de outras entidades governamentais	X	X
Outras receitas	X	X
Total da receita	X	X
Despesa		
Serviços públicos gerais	(X)	(X)
Defesa	(X)	(X)
Ordem pública e segurança	(X)	(X)
Educação	(X)	(X)
Saúde	(X)	(X)
Assistência social	(X)	(X)
Habitação e comodidades para a comunidade	(X)	(X)
Recreação, cultura e religião	(X)	(X)
Assuntos econômicos	(X)	(X)
Proteção ambiental	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Despesas financeiras	(X)	(X)
Total da despesa	(X)	(X)
Resultado da Equivalência Patrimonial ^(*)	X	X
Superávit/déficit do período	X	X
Atribuível a:		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	X	X

^(*) Isso significa que a parcela do *superávit* dos associados atribuível aos proprietários dos associados, ou seja, é o montante após os impostos e a participação dos associados não controladores.

Entidade do Setor Público – Demonstração do Resultado		
do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X2		
(Ilustrando a classificação das despesas por natureza)		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
Receita		
Tributos	X	X
Taxas, multas, penalidades e licenças	X	X
Receitas de transações c/ contraprestação	X	X
Transferências recebidas de outras entidades governamentais	X	X
Outras receitas	X	X
Total da receita	X	X
Despesa		
Remuneração, salários e benefícios a empregados	(X)	(X)
Subsídios e outras transferências concedidas	(X)	(X)
Suprimentos e itens consumíveis utilizados	(X)	(X)
Despesa de depreciação e amortização	(X)	(X)
Perda por redução ao valor recuperável de ativo imobilizado ^(*)	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Despesas financeiras	(X)	(X)
Total da despesa	(X)	(X)
Resultado da Equivalência Patrimonial	X	X
Superávit/déficit do período	X	X
Atribuível a:		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	X	X
<p>^(*) Na demonstração do resultado na qual as despesas são classificadas por natureza, a perda por redução ao valor recuperável do ativo imobilizado é demonstrada como um item em linha separada. Por contraposição, se as despesas forem classificadas por função, a perda por redução ao valor recuperável é incluída nas funções relacionadas.</p>		

Entidade do Setor Público							
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido							
dos períodos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X1 e 20X2							
(em milhares de reais (R\$))							
	Atribuível aos proprietários da entidade controladora					Atribuível aos acionistas não controladores	Total do Patrimônio Líquido
	Capital Integralizado	Outras Reservas ^(*)	Reserva Cambial	Superávits (déficits) acumulados	Total		
Saldos em 31 de dezembro de 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Mudanças de políticas contábeis				(X)	(X)	(X)	(X)
Saldos reapresentados	X	X	(X)	X	X	X	X
Mutações do patrimônio líquido em 20X1							
Ganhos na reavaliação de imobilizado		X			X	X	X
Perdas na reavaliação de investimentos		(X)			(X)	(X)	(X)
Diferenças de taxa de câmbio na conversão de operações estrangeiras			(X)		(X)	(X)	(X)
Receita líquida reconhecida diretamente no patrimônio líquido		X	(X)		X	X	X
Superávit do período				X	X	X	X
Total das receitas e das despesas reconhecidas no período		X	(X)	X	X	X	X

^(*) Outras Reservas são analisadas entre seus componentes, se materiais.

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

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