

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 23 DE SETEMBRO DE 2016

Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

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

NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

| Sumário | Item |
|---|-------------|
| Prefácio | 1 – 24 |
| Introdução | 1 – 4 |
| Volume e significância das transações sem contraprestação | 5 – 7 |
| Importância do orçamento público | 8 – 9 |
| Natureza dos programas e longevidade do setor público | 10 – 13 |
| Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público | 14 – 17 |
| Papel regulador de entidades do setor público | 18 – 19 |
| Relacionamento com as estatísticas de finanças públicas (EFP) | 20 – 24 |
| Capítulo 1 – Função, Autoridade e Alcance da Estrutura Conceitual | 1.1 – 1.8D |
| Função | 1.1 |
| Autoridade | 1.2 – 1.3 |
| Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG) | 1.4 – 1.7 |
| Alcance da estrutura conceitual e das NBCs TSP | 1.8 – 1.8D |
| Capítulo 2 – Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público | 2.1 – 2.31 |

| | |
|--|-------------|
| Objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil | 2.1 – 2.2 |
| Usuários dos RCPGs | 2.3 – 2.6 |
| Prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e tomada de decisão | 2.7 – 2.10 |
| Necessidade de informação dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos | 2.11 – 2.13 |
| Informação fornecida pelos RCPGs | 2.14 – 2.28 |
| Situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa | 2.14 – 2.17 |
| Informação orçamentária e cumprimento da legislação ou outra regulamentação relativa à captação e à utilização de recursos | 2.18 – 2.21 |
| Resultado da prestação de serviços | 2.22 – 2.24 |
| Informações financeiras e não financeiras prospectivas | 2.25 – 2.27 |
| Informação explicativa | 2.28 |
| Demonstrações contábeis e a informação que as aprimore, complementar e suplemente | 2.29 – 2.30 |
| Outras fontes de informação | 2.31 |
| Capítulo 3 – Características Qualitativas | 3.1 – 3.42 |
| Introdução | 3.1 – 3.5 |
| Relevância | 3.6 – 3.9 |
| Representação fidedigna | 3.10 – 3.16 |
| Compreensibilidade | 3.17 – 3.18 |
| Tempestividade | 3.19 – 3.20 |
| Comparabilidade | 3.21 – 3.25 |
| Verificabilidade | 3.26 – 3.31 |
| Restrições acerca da informação incluída nos RCPGs | 3.32 – 3.42 |
| Materialidade | 3.32 – 3.34 |
| Custo-benefício | 3.35 – 3.40 |
| Equilíbrio entre as características qualitativas | 3.41 – 3.42 |
| Capítulo 4 – Entidade que Reporta a Informação Contábil | 4.1 – 4.11 |
| Introdução | 4.1 – 4.2 |
| Características-chave de entidade que reporta a informação contábil | 4.3 – 4.11 |
| Capítulo 5 – Elementos das Demonstrações Contábeis | 5.1 – 5.37 |
| Introdução | 5.1 – 5.5 |
| Propósito | 5.1 |
| Elementos e sua importância | 5.2 – 5.4 |
| Elementos | 5.5 |
| Ativo | 5.6 – 5.13 |

| | |
|---|--------------|
| Definição | 5.6 |
| Recurso | 5.7 – 5.10 |
| Controlado no presente pela entidade | 5.11 – 5.12C |
| Evento passado | 5.13 |
| Passivo | 5.14 – 5.26 |
| Definição | 5.14 |
| Obrigação presente | 5.15 |
| Saída de recursos da entidade | 5.16 – 5.16A |
| Evento passado | 5.17 |
| Obrigações legais e não legalmente vinculadas | 5.18 – 5.26 |
| Situação patrimonial líquida, outros recursos e outras obrigações | 5.27 – 5.28 |
| Receita e despesa | 5.29 – 5.31 |
| Superávit ou déficit do exercício | 5.32 |
| Contribuição dos proprietários e distribuição aos proprietários | 5.33 – 5.37 |
| Capítulo 6 – Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis | 6.1 – 6.10 |
| Critérios de reconhecimento e sua relação com a evidenciação | 6.1 – 6.4 |
| Definição de elemento | 6.5 – 6.6 |
| Incerteza quanto à mensuração | 6.7 – 6.8 |
| Evidenciação e reconhecimento | 6.9 |
| Desreconhecimento | 6.10 |
| Capítulo 7 – Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis | 7.1 – 7.91 |
| Introdução | 7.1 |
| Objetivo da mensuração | 7.2 – 7.12 |
| Bases de mensuração e sua seleção | 7.5 – 7.7 |
| Valores de entrada e de saída | 7.8 – 7.9 |
| Medidas observáveis e não observáveis | 7.10 |
| Medidas específicas e não específicas para a entidade | 7.11 |
| Nível de agregação ou desagregação para fins de mensuração | 7.12 |
| Bases de mensuração para os ativos | 7.13 – 7.68 |
| Custo histórico | 7.13 – 7.21 |
| Mensurações a valor corrente | 7.22 – 7.23 |
| Valor de mercado | 7.24 – 7.36 |
| Custo de reposição ou substituição | 7.37 – 7.48 |
| Preço líquido de venda | 7.49 – 7.57 |
| Valor em uso | 7.58 – 7.68 |

| | |
|--|-------------|
| Bases de mensuração para os passivos | 7.69 – 7.91 |
| Custo histórico | 7.70 – 7.73 |
| Custo de cumprimento da obrigação | 7.74 – 7.79 |
| Valor de mercado | 7.80 – 7.81 |
| Custo de liberação | 7.82 – 7.86 |
| Preço presumido | 7.87 – 7.91 |
| Capítulo 8 – Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público | 8.1 – 8.64 |
| Introdução | 8.1 – 8.3 |
| Apresentação | 8.4 – 8.8 |
| Seleção da informação | 8.9 – 8.35 |
| Seleção e natureza da informação | 8.11 – 8.14 |
| Informação selecionada para exposição ou evidenciação | 8.15 – 8.24 |
| Princípios aplicáveis à seleção da informação | 8.25 – 8.35 |
| Localização da informação | 8.36 – 8.44 |
| Princípios para a alocação da informação entre diferentes relatórios | 8.38 – 8.40 |
| Princípios para a localização da informação dentro do relatório | 8.41 – 8.44 |
| Organização da informação | 8.45 – 8.64 |
| Natureza da informação relevante para fins de organização | 8.47 – 8.53 |
| Princípios aplicáveis à organização da informação | 8.54 – 8.64 |
| Disposições Finais | 1A – 2A |

Prefácio

Introdução

1. A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual) estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público. Além disso, tais conceitos são aplicáveis à elaboração e à divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs).
2. O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa. Os RCPGs fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e

responsabilização (*accountability*). Portanto, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões, tais como:

- (a) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
 - (b) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
 - (c) a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e
 - (d) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.
3. Os governos geralmente têm amplos poderes, incluindo a capacidade de estabelecer e fazer cumprir requisitos legais e alterar esses requisitos. Globalmente, o setor público varia consideravelmente em suas disposições constitucionais e em suas metodologias de funcionamento. No entanto, a governança no setor público, geralmente, envolve a realização de prestação de contas do Poder Executivo para o Poder Legislativo.
 4. As seções a seguir destacam as características do setor público selecionadas para serem incluídas no desenvolvimento desta estrutura conceitual.

Volume e significância das transações sem contraprestação

5. Em transação sem contraprestação, a entidade recebe o valor da outra parte sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual. Tais transações são comuns no setor público. A quantidade e a qualidade dos serviços públicos prestados a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos, normalmente, não são diretamente proporcionais ao volume de tributos cobrados. O indivíduo ou o grupo pode ter que pagar tarifa ou taxa adicional e/ou pode estar sujeito a cobranças específicas para ter acesso a determinados serviços. No entanto, essas operações são, geralmente, transações sem contraprestação, porque o valor dos benefícios que indivíduo ou grupo de indivíduos pode obter não será aproximadamente igual ao valor de quaisquer cobranças pagas por eles. A natureza das transações sem contraprestação pode impactar a forma pela qual elas são reconhecidas, mensuradas e evidenciadas, no sentido de dar suporte às avaliações por parte dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos.
6. A tributação é uma transação que ocorre por força de lei e, portanto, uma transação sem contraprestação entre entidades (ou indivíduos) e o governo. A distribuição das competências tributárias entre os níveis de governo não é uniforme e depende da relação entre as competências tributárias do governo federal, dos demais entes federativos e de outras entidades do setor público. As entidades internacionais do setor público são financiadas principalmente por meio de transferências oriundas dos governos. Tal financiamento pode ser regido por tratados e convenções e pode também ser voluntário.
7. Os governos e outras entidades do setor público são responsabilizáveis perante os provedores de recursos, especialmente àqueles que provêm esses recursos por meio do pagamento de obrigações tributárias e de outras obrigações da mesma natureza. O objetivo da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) relacionado com a elaboração e divulgação dos RCPGs consta no Capítulo 2, intitulado Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

Importância do orçamento público

8. O governo e outras entidades do setor público elaboram orçamentos. No Brasil, a Constituição exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade. A legislação brasileira define o que a peça orçamentária deve conter. A sociedade fiscaliza a gestão das entidades públicas diretamente, respaldada pela Constituição, ou indiretamente, por meio de representantes. O orçamento aprovado é utilizado como base para a definição dos níveis de tributação e de outras receitas, compondo o processo de obtenção de autorização legislativa para a realização do gasto público.
9. Devido à importância do orçamento público aprovado, as informações que possibilitam aos usuários compararem a execução orçamentária com o orçamento previsto facilitam a análise quanto ao desempenho das entidades do setor público. Tais informações instrumentalizam a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*) e fornecem subsídios para o processo decisório relativo aos orçamentos dos exercícios subsequentes. A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas. As necessidades dos usuários quanto às informações orçamentárias são discutidas no Capítulo 2.

Natureza dos programas e longevidade do setor público

10. Muitos programas do setor público são de longo prazo, e a capacidade para cumprir os compromissos depende dos tributos e das contribuições a serem arrecadados no futuro. Muitos compromissos decorrentes dos programas do setor público e as prerrogativas para cobrar e arrecadar tributos futuros não se encaixam nas definições de ativo e passivo apresentados no Capítulo 5, intitulado Elementos das Demonstrações Contábeis. Portanto, os compromissos e as prerrogativas com essa característica não são reconhecidos nas demonstrações contábeis.
11. Conseqüentemente, as demonstrações que evidenciam a situação patrimonial e o desempenho não fornecem todas as informações que os usuários precisam conhecer a respeito dos programas de longo prazo. Os efeitos financeiros de determinadas decisões poderão ser observados após muitos anos. Dessa forma, os RCPGs, ao conterem informações financeiras prospectivas acerca da sustentabilidade em longo prazo das finanças e de programas essenciais da entidade do setor público, são documentos necessários para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, como será visto no Capítulo 2.
12. Embora o controle político possa mudar periodicamente, os estados soberanos, geralmente, têm existências muito longas. Eles continuam a existir mesmo que passem por severas dificuldades financeiras e se tornem inadimplentes com as obrigações oriundas da sua respectiva dívida soberana. Se os entes subnacionais passarem por dificuldades financeiras, os governos nacionais podem, por exemplo, agir como credores em última instância ou podem prestar garantias em larga escala para os empréstimos tomados por esses entes. Nesse exemplo, os principais compromissos de prestação de serviços das entidades subnacionais podem continuar a serem financiados pelo governo nacional (ou central). Em outros exemplos, as entidades do setor público que são incapazes de liquidar as suas obrigações na data de vencimento podem continuar a existir por meio da reestruturação de suas operações.

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

Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público

14. No setor público, a principal razão de se manterem ativos imobilizados e outros ativos é voltada para o potencial de serviços desses ativos e, não, para a sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Em razão dos tipos de serviços prestados, uma parcela significativa dos ativos utilizados pelas entidades do setor público é especializada, como, por exemplo, os ativos de infraestrutura e os ativos militares. Pode existir mercado limitado para esses ativos e, mesmo assim, eles podem necessitar de uma considerável adaptação para serem utilizados por outros operadores. Esses fatores têm implicações para a mensuração desses ativos. O Capítulo 7, intitulado Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis, discute as bases de mensuração dos ativos no setor público.
15. Governos e outras entidades do setor público podem manter itens que contribuam para o legado cultural e histórico da nação ou da região, como, por exemplo, obras de arte, prédios históricos e outros artefatos. Os entes públicos também podem ser responsáveis por parques nacionais e outras áreas naturais relevantes com fauna e flora nativas. Esses itens geralmente não são mantidos para serem vendidos, mesmo que o mercado para eles exista. Além disso, os governos e as entidades do setor público, normalmente, têm a responsabilidade de preservá-los e mantê-los para as gerações atuais e futuras.
16. Governos frequentemente exercem poderes sobre recursos naturais e outros recursos, como reservas minerais, água, áreas de pesca, florestas e o espectro eletromagnético (bandas de frequência de transmissões de telecomunicações). Esses poderes conferem aos governos a prerrogativa de concessão de licenças, a obtenção de *royalties* ou a arrecadação de tributos pela utilização desses recursos. A definição e os critérios de reconhecimento de ativo são discutidos nos capítulos 5, intitulado Elementos das Demonstrações Contábeis, e 6, intitulado Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis.
17. Governos e outras entidades do setor público incorrem em passivos relacionados aos seus objetivos de prestação de serviços. Muitos passivos são oriundos de transações sem contraprestação e isso inclui aqueles relacionados a programas direcionados ao fornecimento de benefícios sociais. Os passivos também podem ser oriundos do papel governamental de credor em última instância de entidades com problemas financeiros, e podem ser oriundos de quaisquer obrigações de transferência de recursos para afetados por desastres. A definição de passivo e os critérios de reconhecimento são discutidos nos capítulos 5 e 6.

Papel regulador das entidades do setor público

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

para as entidades do setor público, os quais irão requerer o reconhecimento de ativos e passivos, ou se a prerrogativa de modificar essa regulação exerce impacto na forma que tais direitos e obrigações são contabilizados. O Capítulo 5 aborda os direitos e as obrigações das entidades do setor público.

Relacionamento com as estatísticas de finanças públicas (EFP)

20. Muitos governos produzem dois tipos de informações financeiras *ex-post*: (a) Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) do Setor Governo Geral (SGG), com o propósito de permitir a análise macroeconômica e a tomada de decisão; e (b) Demonstrações Contábeis de Propósito Geral (Demonstrações Contábeis) para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão ao nível da entidade, incluindo as demonstrações contábeis consolidadas do governo.
- 20A. Os objetivos das informações contábeis e das estatísticas de finanças públicas são distintos e podem ocasionar interpretações diferentes para o mesmo fenômeno, mas deve-se buscar, sempre que possível, o alinhamento entre essas informações.
21. (Não convergido).
22. As demonstrações contábeis e os relatórios de EFP têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para (a) informação contábil, baseada no regime de competência, (b) ativos, passivos, receitas e despesas governamentais e (c) informações abrangentes sobre os fluxos de caixa. Há uma considerável sobreposição entre as duas estruturas de relatórios que sustentam essas informações.
23. No entanto, as NBCs TSP e as diretrizes para relatórios de EFP têm objetivos diferentes. O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para os usuários dos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para a tomada de decisão. Os relatórios de EFP são utilizados, principalmente, para: (a) analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos; (b) determinar o impacto sobre a economia; e (c) comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente. O foco é sobre a avaliação do impacto do SGG e do setor público em geral sobre a economia, no âmbito da estrutura conceitual das estatísticas macroeconômicas.
24. Os objetivos e o alcance distintos levam ao tratamento também distinto de algumas transações e eventos. A eliminação das diferenças não fundamentais para os objetivos das duas estruturas conceituais e a utilização de um único sistema de informação contábil integrado para gerar tanto as demonstrações contábeis quanto os relatórios de EFP podem proporcionar benefícios aos usuários em termos de qualidade, tempestividade e compreensibilidade dos relatórios. Essas questões e suas implicações foram consideradas no desenvolvimento dos capítulos 2, 4, e 7.

Capítulo 1 – Função, Autoridade e Alcance da Estrutura Conceitual

Função

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

Autoridade

- 1.2 (Não convergido).
- 1.2A Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e apresentação das transações e outros eventos e atividades evidenciados nos RCPGs são especificados nas demais NBCs TSP, aplicando-se, subsidiariamente, os conceitos descritos nesta estrutura conceitual.
- 1.2B Em caso de eventual conflito entre esta estrutura conceitual e outras NBCs TSP, prevalecem as disposições específicas vigentes nestas últimas em relação às constantes na primeira. As referências às NBCs TSP abrangem as NBCs T 16 nas partes não revogadas destas últimas (ver dispositivos de revogação nas disposições finais desta estrutura conceitual e nas demais NBCs TSP).
- 1.3 Esta estrutura conceitual pode fornecer orientações para lidar com situações a serem evidenciadas pelas entidades do setor público que não são tratadas por outras NBCs TSP ou por outras disposições do CFC aplicáveis às entidades do setor público. Nessas circunstâncias, os profissionais da contabilidade podem consultar e considerar a aplicabilidade das definições, dos critérios de reconhecimento, dos princípios de mensuração e de outros conceitos identificados nesta estrutura conceitual.

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

- 1.4 Os RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a. Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários.
- 1.5 Alguns usuários da informação contábil podem ter a prerrogativa de exigir a elaboração de relatórios para atender às suas necessidades específicas. Mesmo que esses usuários identifiquem que a informação fornecida pelos RCPGs seja útil aos seus propósitos, esses relatórios não são elaborados especificamente para atender a essas necessidades.
- 1.6 Os RCPGs podem compreender múltiplos relatórios, cada qual atendendo a certos aspectos dos objetivos e do alcance da elaboração e divulgação da informação contábil. Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas (doravante referido como demonstrações contábeis, a menos que especificado em contrário). Os RCPGs

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

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

Alcance da estrutura conceitual e das NBCs TSP

1.8 (Não convergido).

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

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

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

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

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

Objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil

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

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

Usuários dos RCPGs

- 2.3 Governos e outras entidades do setor público obtêm recursos dos contribuintes, doadores, credores por empréstimos e de outros provedores de recursos para serem utilizados na prestação de serviços aos cidadãos e aos outros usuários. Essas entidades são responsáveis pela gestão e utilização dos recursos perante os usuários desses serviços. Aqueles que provêm os recursos também requerem informações que sirvam de base para a tomada de decisão.
- 2.4 Conseqüentemente, os RCPGs devem ser elaborados e divulgados, principalmente, para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos, quando estes não detêm a prerrogativa de exigir que a entidade do setor público divulgue as informações que atendam às suas necessidades específicas. Os membros do poder Legislativo são também usuários primários dos RCPGs e utilizam extensiva e continuamente esses relatórios enquanto atuam como representantes dos interesses dos usuários de serviços e dos provedores de recursos. Assim, para os propósitos desta estrutura conceitual, os usuários primários dos RCPGs são os usuários dos serviços e seus representantes e os provedores de recursos e seus representantes (doravante identificados como usuários dos serviços e provedores de recursos, a não ser que sejam identificados de outra forma).
- 2.5 Os cidadãos recebem os serviços do governo e de outras entidades do setor público e proveem parte dos recursos para esse fim. Assim, eles são usuários primários dos RCPGs. Alguns usuários dos serviços e alguns provedores de recursos que dependem dos RCPGs para obter informações que eles necessitam para os propósitos de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão podem não ser cidadãos, como, por exemplo: indivíduos que pagam tributos e recebem benefícios e não são considerados cidadãos; agências bilaterais ou multilaterais; provedores de recursos e corporações que realizam transações com o governo; bem como aqueles que financiam e/ou se beneficiam dos serviços fornecidos por organizações governamentais internacionais. Na maioria dos casos, os governos que provêm recursos para as organizações governamentais internacionais são dependentes dos RCPGs daquelas organizações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
- 2.6 Os RCPGs, elaborados para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e provedores de recursos com a finalidade de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, podem também fornecer informações úteis para outros indivíduos ou entidades para propósitos distintos. Por exemplo, os responsáveis pelas estatísticas de finanças públicas, os analistas, a mídia, os consultores financeiros, os grupos de interesse público ou privado podem entender que a informação fornecida pelos RCPGs é útil para os seus propósitos. As organizações que possuem a prerrogativa de exigir a elaboração de relatório contábil estruturado para atender as suas necessidades específicas de informação podem também utilizar a informação fornecida pelos RCPGs para os seus propósitos – como, por exemplo: agências reguladoras e supervisoras, entidades de auditoria, comissões do poder Legislativo ou de outro órgão do governo, órgãos centrais de orçamento e controle, agências de classificação de risco e, em alguns casos, entidades prestadoras de recursos e de fomento. Mesmo que esses outros indivíduos ou entidades encontrem informações úteis nos RCPGs, eles não são usuários primários desses relatórios. Assim, os RCPGs não são elaborados e divulgados para atender a necessidades de informações específicas ou particulares.

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

- 2.7 A principal função dos governos e de outras entidades do setor público é a de fornecer serviços que aprimorem ou mantenham o bem-estar dos cidadãos e dos outros indivíduos. Esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional. Na maioria dos casos, esses serviços são fornecidos como resultado de transação sem contraprestação em ambiente não competitivo.
- 2.8 Governos e outras entidades do setor público devem prestar contas àqueles que provêm os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo. O atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações. Em razão da maneira pela qual os serviços prestados pelas entidades do setor público são financiados (principalmente pela tributação e outras transações sem contraprestação) e da dependência dos usuários dos serviços no longo prazo, o atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer também o fornecimento de informação sobre o desempenho da prestação dos serviços durante o exercício e a capacidade de continuidade dos mesmos em exercícios futuros.
- 2.9 Os usuários dos serviços e os provedores de recursos também exigem informações como insumo para a tomada de decisão, como, por exemplo:
- (a) credores, doadores e outros que provêm recursos voluntariamente, incluindo transação com contraprestação, tomam decisões sobre se provêm recursos para dar suporte às atividades atuais ou futuras do governo ou de outra entidade do setor público. Em algumas circunstâncias, os membros do legislativo ou órgão representativo semelhante, que dependem dos RCPGs para obter a informação de que necessitam, podem tomar ou influenciar as decisões sobre os objetivos da prestação do serviço dos departamentos, órgãos ou programas do governo e os recursos alocados para dar suporte à sua realização; e
 - (b) os contribuintes normalmente não provêm recursos ao governo ou a outra entidade do setor público voluntariamente ou como resultado de transação com contraprestação. Além disso, em muitos casos, eles não detêm a prerrogativa de escolher se aceitam ou não os serviços prestados pela entidade do setor público ou de escolher um prestador alternativo do serviço. Consequentemente, eles têm pouca capacidade direta ou imediata para tomar decisões sobre prover recursos ao governo, sobre os recursos a serem alocados para a prestação dos serviços por entidade do setor público em particular ou, ainda, se compram ou consomem os serviços prestados. Entretanto, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem tomar decisões sobre as suas preferências de voto e das representações que delegam aos eleitos ou aos órgãos governamentais — essas decisões, em tese, podem ter implicação na alocação de recursos para determinadas entidades, setores ou serviços públicos.
- 2.10 A informação fornecida nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) subsidia e contribui para a tomada de decisão. Por exemplo, as informações sobre os custos, a eficiência ou a eficácia das atividades de prestação de serviços no passado, o montante e as fontes de recuperação de custos e os recursos disponíveis para dar suporte às atividades futuras, são necessárias para o atendimento da prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Essa informação também é útil para a tomada de decisão

pelos usuários dos RCPGs, inclusive as decisões que os doadores e outros patrocinadores tomam sobre o provimento de recursos à entidade.

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

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

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

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

- (a) a entidade está utilizando os recursos com eficácia, eficiência e economicidade, e da maneira pretendida, e se tal uso corresponde ao interesse público;
- (b) o alcance, o volume e o custo dos serviços prestados durante o exercício são apropriados, bem como os montantes e as fontes de recuperação dos custos; e
- (c) a carga tributária atual e outros recursos angariados são suficientes para manter o volume e a qualidade dos serviços prestados atualmente.

Os usuários dos serviços exigem, também, informação sobre as consequências das decisões tomadas e das atividades realizadas pela entidade durante o exercício e sobre os recursos disponíveis para dar suporte à prestação de serviços em períodos futuros, às atividades e objetivos da prestação de serviços, aos montantes e às fontes de recuperação dos custos necessários para dar suporte a essas atividades.

- 2.13 Os provedores de recursos exigem informação como subsídio para as avaliações sobre se a entidade:
- (a) está alcançando os objetivos estabelecidos de modo a justificar os recursos angariados durante o exercício;
 - (b) financiou as operações atuais a partir dos recursos angariados dos contribuintes, de empréstimos ou de outras fontes no período atual; e
 - (c) provavelmente necessita de recursos adicionais (ou menos recursos) no futuro e as fontes prováveis destes recursos.

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

Informação fornecida pelos RCPGs

Situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa

- 2.14 A informação sobre a situação patrimonial do governo ou outra entidade do setor público possibilita aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas sobre esses recursos na data de divulgação do relatório. Isso fornece informação útil como subsídio às avaliações de questões tais como:
- (a) a extensão na qual a administração cumpriu suas obrigações em salvaguardar e administrar os recursos da entidade;
 - (b) a extensão na qual os recursos estão disponíveis para dar suporte às atividades relativas à prestação de serviços futuros e as mudanças durante o exercício relativas ao montante ou à composição desses recursos, bem como as demandas sobre esses recursos; e
 - (c) os montantes e o cronograma de fluxos de caixa futuros necessários aos serviços e ao pagamento das demandas existentes sobre os recursos da entidade.
- 2.15 A informação sobre o desempenho do governo ou de outra entidade do setor público orienta as avaliações de questões, como, por exemplo, se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou com eficácia e eficiência para atingir os seus objetivos de prestação de serviços. A informação sobre os custos da prestação de serviços e os montantes e fontes de recuperação desses custos durante o exercício irá auxiliar os usuários a determinar se os custos operacionais foram recuperados a partir de, por exemplo, tributos, cobranças aos usuários, contribuições e transferências, ou se foram financiados pelo aumento do nível de endividamento da entidade.
- 2.16 A informação sobre os fluxos de caixa do governo ou de outra entidade do setor público contribui para as avaliações do desempenho e da liquidez e da solvência da entidade. Ela indica como a entidade arrecadou e utilizou os recursos durante o período, inclusive os empréstimos tomados e pagos, bem como as suas aquisições e vendas, por exemplo, do seu ativo imobilizado. Identifica também os recursos recebidos a partir de, por exemplo, tributos e investimentos ou as transferências de recursos concedidas ou recebidas em transações com outros governos, órgãos governamentais ou organismos internacionais. A informação sobre os fluxos de caixa também pode subsidiar as avaliações sobre a conformidade da entidade com o que foi definido pelos responsáveis pela gestão financeira e informar a avaliação dos

montantes e fontes prováveis de recursos para dar suporte aos objetivos da prestação de serviços.

- 2.17 As informações sobre a situação patrimonial, sobre o desempenho e sobre os fluxos de caixa são normalmente apresentadas nas demonstrações contábeis. Para auxiliar os usuários a entender, interpretar e inserir em contexto a informação apresentada nas demonstrações contábeis, os RCPGs também podem fornecer informações financeiras e não financeiras que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis, inclusive as informações sobre questões relacionadas ao governo ou outra entidade do setor público, tais como:
- (a) a conformidade com os orçamentos aprovados e outra regulamentação relativa às suas operações;
 - (b) as atividades de prestação de serviços e os seus respectivos resultados durante o exercício; e
 - (c) as expectativas relacionadas às atividades da prestação de serviços e outras atividades no futuro, bem como as consequências, em longo prazo, das decisões tomadas e das atividades realizadas durante o exercício, inclusive aquelas que possam impactar as expectativas sobre o futuro.

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

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

- 2.18 O governo elabora, aprova e divulga o orçamento anual. O orçamento fornece informação financeira aos interessados sobre os planos operacionais da entidade para o período futuro, as suas necessidades de capital e, frequentemente, os seus objetivos e as suas expectativas em relação à prestação de serviços. O orçamento é utilizado para justificar a captação de recursos dos contribuintes e de outros provedores de recursos e estabelece os regramentos para os dispêndios de recursos.
- 2.19 Alguns recursos para dar suporte às atividades das entidades do setor público podem ser recebidos de doadores, credores por empréstimos ou como resultado de transações com contraprestação. Entretanto, os recursos se originam, predominantemente, de transações sem contraprestação advindas dos contribuintes e de outros, de acordo com as expectativas refletidas no orçamento aprovado.
- 2.20 Os RCPGs fornecem informação sobre os resultados (sendo descritos como “superávit ou déficit”, “lucro ou prejuízo”, ou por outros termos cabíveis), o desempenho e os fluxos de caixa da entidade durante o exercício, os ativos e os passivos na data do relatório e as alterações realizadas nesses itens durante o período (situação patrimonial), bem como os resultados obtidos na prestação de serviços.
- 2.21 A inclusão nos RCPGs de informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e os resultados financeiros da entidade devem estar em conformidade com as estimativas refletidas nos orçamentos aprovados, bem como a aderência da entidade à legislação ou outra regulamentação acerca da captação e da utilização dos recursos, é importante para a determinação de quão bem a entidade do setor público alcançou os seus objetivos financeiros. Tal informação é necessária para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) do governo ou de outra entidade do setor público perante

os administrados, para o aprimoramento da avaliação do desempenho da entidade e para a tomada de decisão.

Resultado da prestação de serviços

- 2.22 O objetivo principal dos governos e da maioria das entidades do setor público é prestar os serviços necessários para a sociedade. Conseqüentemente, o desempenho dos governos e da maioria das entidades do setor público não está total ou adequadamente refletido em qualquer medida de resultados financeiros. Portanto, os resultados financeiros necessitam ser avaliados no contexto dos resultados da prestação de serviços à sociedade.
- 2.23 Em alguns casos, as mensurações quantitativas dos produtos e resultados das atividades de prestação de serviços da entidade durante o exercício fornecem informações relevantes sobre o cumprimento dos objetivos da prestação de serviços – por exemplo, a informação sobre o custo, o volume e a frequência da prestação de serviços e a relação dos serviços prestados com a quantidade de recursos da entidade. Em outros casos, pode ser necessário comunicar a realização dos objetivos da prestação de serviços por meio da explicação da qualidade de determinados serviços prestados ou do resultado de determinados programas.
- 2.24 A divulgação de informações não financeiras e de informações financeiras das atividades de prestação de serviços, desempenho e/ou os resultados durante o exercício, fornecem insumos para avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações da entidade. A divulgação dessas informações é necessária para que o governo ou outra entidade do setor público cumpra com suas obrigações de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) – isto é, justificar a utilização dos recursos captados da sociedade ou em nome dela. Decisões de doadores sobre a alocação de recursos para entidades e programas específicos são também tomadas com base em informação sobre os resultados da prestação de serviços durante o período e os objetivos da prestação de serviços no futuro (pelo menos em parte).

Informações financeiras e não financeiras prospectivas

- 2.25 Dada a longevidade das entidades do setor público e de muitos programas governamentais, os efeitos financeiros de muitas decisões tomadas no exercício somente podem se tornar evidentes vários anos depois. As demonstrações contábeis que apresentam informação sobre a situação patrimonial em um ponto no tempo e sobre o desempenho e os fluxos de caixa durante o exercício precisam ser avaliadas no contexto de longo prazo.
- 2.26 As decisões tomadas pelo governo ou por outra entidade do setor público em determinado período sobre programas para a prestação e financiamento de serviços no futuro podem ter conseqüências significativas para:
- (a) os usuários que são dependentes desses serviços no futuro; e
 - (b) as gerações atuais e futuras de contribuintes e outros provedores involuntários que recolhem tributos e taxas para financiar as atividades planejadas de prestação de serviços e os compromissos financeiros relacionados.
- 2.27 As informações sobre os objetivos e atividades previstas de prestação de serviços futuros, bem como o impacto provável nas necessidades futuras de recursos pela entidade e as fontes de financiamento prováveis, são necessárias como subsídio para qualquer avaliação da capacidade do governo ou de outra entidade do setor público em satisfazer aos seus compromissos financeiros e de prestação de serviços no futuro. A evidenciação de tais

informações nos RCPGs permite avaliações da sustentabilidade da prestação de serviços pelo governo ou outra entidade do setor público, aprimora a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e fornece informação útil adicional para fins de tomada de decisão.

Informação explicativa

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

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

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

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

Outras fontes de informação

2.31 Os RCPGs têm papel significativo em fornecer a informação necessária para dar suporte ao cumprimento da obrigação do governo ou de outra entidade do setor público em prestar contas, assim como o de fornecer informação útil para a tomada de decisão. Entretanto, é improvável que os RCPGs forneçam todas as informações que os usuários necessitem para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Consequentemente, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem também considerar informação de outras fontes, inclusive os relatórios sobre as condições econômicas atuais e projetadas, orçamentos e conjunturas governamentais, além de informação sobre as iniciativas de políticas governamentais não relatadas nos RCPGs.

Capítulo 3 – Características Qualitativas

Introdução

- 3.1 Os RCPGs apresentam informações financeiras e não financeiras sobre fenômenos econômicos, além de outros fenômenos. As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
- 3.2 As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.
- 3.3 As restrições inerentes à informação contida nos RCPGs são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.
- 3.4 Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras características, de modo a fornecer informação útil nos RCPGs para cumprir os objetivos da informação contábil. Entretanto, na prática, talvez não seja possível alcançar todas as características qualitativas e, nesse caso, um equilíbrio ou compensação entre algumas delas poderá ser necessário.
- 3.5 As características qualitativas se aplicam a todas as informações financeiras e não financeiras apresentadas nos RCPGs, inclusive às informações histórica e prospectiva, além da informação explicativa. Contudo, pode haver variação no grau que as características qualitativas podem ser alcançadas, dependendo do nível de incerteza e de avaliação subjetiva envolvidos na compilação das informações financeiras e não financeiras. A necessidade de orientação adicional na interpretação e aplicação das características qualitativas àquilo que estende o alcance da informação contábil para além das demonstrações contábeis deve ser considerada no desenvolvimento de qualquer NBC TSP ou de outras disposições do CFC inerentes às entidades do setor público e que tratam de tais questões.

Relevância

- 3.6 As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. A informação pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não considerá-la ou já estiverem cientes dela.
- 3.7 As informações financeiras e não financeiras têm valor confirmatório se confirmarem ou alterarem expectativas passadas (ou presentes). Por exemplo, a informação é relevante, para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, se confirmar as expectativas sobre questões, tais como: a extensão na qual os gestores cumpriram as suas responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos; a realização dos objetivos especificados da prestação de serviços; e o cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários, além de outros.

- 3.8 Os RCPGs podem apresentar informação acerca dos objetivos, custos e atividades previstas de prestação de serviços, além do montante e das fontes de recursos que se destinam a serem alocadas na prestação de serviços no futuro. Tal informação voltada para o futuro tem valor preditivo e é relevante para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. A informação sobre fenômenos econômicos e outros que existam ou já tenham ocorrido também pode ter valor preditivo ao auxiliar a formar expectativas sobre o futuro. Por exemplo, a informação que confirma ou refuta expectativas passadas pode reforçar ou alterar expectativas sobre o desempenho e os resultados da prestação de serviços que possam ocorrer no futuro.
- 3.9 As funções confirmatória e preditiva da informação são inter-relacionadas, por exemplo, a informação sobre o nível e a estrutura atual dos recursos da entidade e as demandas por esses recursos auxilia os usuários a confirmarem o resultado das estratégias de gestão durante o período, além de preverem a capacidade da entidade em responder às mudanças e às necessidades previstas relacionadas à prestação de serviços no futuro. A mesma informação auxilia a confirmar ou a corrigir as expectativas e previsões passadas dos usuários acerca da capacidade da entidade de responder a tais alterações. Auxilia também a confirmar ou corrigir as informações financeiras prospectivas incluídas nos RCPGs anteriores.

Representação fidedigna

- 3.10 Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.
- 3.11 Na prática, pode não ser possível ter certeza ou saber se a informação apresentada nos RCPGs está completa, neutra e livre de erro material. Entretanto, a informação deve estar completa, neutra e livre de erro material tanto quanto possível.
- 3.12 A omissão de algumas informações pode fazer com que a representação do fenômeno econômico ou outro qualquer seja falsa ou enganosa, não sendo útil para os usuários dos RCPGs. Por exemplo, a descrição completa de item do imobilizado nos RCPGs deve incluir a representação numérica do montante agregado do item juntamente com outras informações quantitativas, descritivas e explicativas necessárias para representar fielmente essa classe de ativo. Em alguns casos, isso pode incluir a evidenciação de informação sobre questões, tais como: as classes importantes do imobilizado; os fatores que afetaram a sua utilização no passado ou que podem impactar a sua utilização no futuro; e a base e o processo para determinar a sua representação numérica. Do mesmo modo, as informações financeiras e não financeiras prospectivas e a informação sobre o cumprimento dos objetivos e dos resultados incluídos nos RCPGs devem ser apresentadas em conjunto com as premissas-chave e quaisquer explicações que sejam necessárias para assegurar que a sua representação seja completa e útil para os usuários.
- 3.13 A neutralidade da informação contábil corresponde à ausência de viés. Isso significa que a seleção e a apresentação das informações financeiras e não financeiras não devem ser feitas com a intenção de se atingir um resultado particular predeterminado, por exemplo, para influenciar a avaliação dos usuários acerca da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) por parte da entidade, para uma decisão ou julgamento que está para ser feito, ou, ainda, para induzir a determinado comportamento.

- 3.14 A informação neutra representa fielmente os fenômenos econômicos e outros fenômenos que ela se propõe a representar. Contudo, exigir que a informação incluída nos RCPGs seja neutra não significa que não haja propósito ou que não influencie algum comportamento. A relevância é uma característica qualitativa, e, por definição, a informação relevante é capaz de influenciar as avaliações e as decisões dos seus usuários.
- 3.15 Os fenômenos econômicos e outros fenômenos representados nos RCPGs ocorrem normalmente sob condições de incerteza. Desse modo, a informação incluída nos RCPGs frequentemente apresenta estimativas que incorporam o julgamento de valor dos gestores. Para representar fielmente o fenômeno econômico ou de outra natureza, a estimativa deve ser baseada em dados apropriados e cada um deles precisa refletir a melhor informação disponível. Deve-se ter o devido cuidado ao se lidar com condições de incerteza. Às vezes, pode ser necessário divulgar explicitamente o nível de incerteza das informações financeiras e não financeiras para representar fielmente fenômenos econômicos ou de outra natureza.
- 3.16 Estar livre de erro material não significa exatidão completa em todos os aspectos. Estar livre de erro material significa que não há erros ou omissões que sejam individualmente ou coletivamente relevantes na descrição do fenômeno, e que o processo utilizado para produzir a informação relatada foi aplicado conforme descrito. Em alguns casos, pode ser possível determinar a exatidão de alguma informação incluída nos RCPGs, por exemplo, o montante da transferência de disponibilidades para outra esfera de governo, o volume dos serviços prestados ou o valor pago pela aquisição de item do imobilizado. Entretanto, em outros casos pode não ser possível determinar a exatidão da informação, por exemplo, pode não ser possível estimar a eficácia de programa de prestação de serviços com exatidão ou o valor ou custo do item. Nesses casos, a estimativa está livre de erro material se o montante for descrito claramente como sendo uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo de estimativa forem explicadas e se nenhum erro material tiver sido identificado na seleção e na aplicação do processo de elaboração da estimativa.

Compreensibilidade

- 3.17 A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. Os RCPGs devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. Por exemplo, as explicações acerca das informações financeiras e não financeiras e as informações adicionais acerca da prestação de serviços e outros resultados durante o exercício, além das expectativas para os períodos futuros, devem ser escritas em linguagem simples e apresentadas de maneira que sejam prontamente compreensíveis pelos usuários. A compreensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta. A comparabilidade pode também aprimorar a compreensibilidade.
- 3.18 Espera-se que os usuários dos RCPGs tenham conhecimento razoável das atividades da entidade e do ambiente no qual ela funciona, além de serem capazes e preparados para lerem os RCPGs e revisar e analisar a informação apresentada com a diligência apropriada. Alguns fenômenos econômicos e de outra natureza são particularmente complexos e difíceis de serem representados nos RCPGs, e alguns usuários podem precisar de ajuda de assistente para auxiliá-los em sua compreensão. Todos os esforços devem ser realizados para representar os fenômenos econômicos e de outra natureza incluídos nos RCPGs de maneira que seja compreensível para a grande quantidade de usuários. Contudo, a informação não deve ser excluída dos RCPGs somente pelo fato de ser muito complexa ou ser difícil para alguns usuários compreenderem sem a devida assistência.

Tempestividade

- 3.19 Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Ter informação disponível mais rapidamente pode aprimorar a sua utilidade como insumo para processos de avaliação da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e a sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.
- 3.20 Alguns itens de informação podem continuar sendo úteis por bastante tempo após a publicação do relatório ou após o encerramento do exercício. Por exemplo, para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, os usuários dos RCPGs podem precisar avaliar as projeções do desempenho e da prestação de serviços da entidade e a sua conformidade com os orçamentos por vários exercícios. Adicionalmente, o resultado e os efeitos de alguns programas de prestação de serviços podem não ser determináveis até períodos futuros, por exemplo, em relação aos programas em que se tenha a intenção de aprimorar o bem-estar econômico da sociedade, reduzir a incidência de determinada doença ou aumentar os níveis de alfabetização de determinados grupos etários.

Comparabilidade

- 3.21 Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.
- 3.22 A comparabilidade difere da consistência. A consistência se refere à utilização dos mesmos princípios ou políticas contábeis e da mesma base de elaboração, seja de período a período dentro da entidade ou de um único período entre duas ou mais entidades. A comparabilidade é o objetivo, enquanto que a consistência auxilia a atingi-lo. Em alguns casos, os princípios ou políticas contábeis adotados pela entidade podem ser revisados para melhor representar determinada transação ou evento nos RCPGs. Nesses casos, a inclusão de evidenciação ou explicação adicional pode ser necessária para satisfazer às características da comparabilidade.
- 3.23 A comparabilidade também difere da uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas semelhantes devem parecer semelhantes e coisas distintas devem parecer distintas. A ênfase demasiada na uniformidade pode reduzir a comparabilidade ao fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes. A comparabilidade da informação nos RCPGs não é aprimorada ao se fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes, assim como ao fazer com que coisas semelhantes pareçam distintas.
- 3.24 A informação sobre a situação patrimonial da entidade, o desempenho, os fluxos de caixa, a conformidade com os orçamentos aprovados ou com outra legislação relevante ou com os demais regulamentos relacionados à captação e à utilização dos recursos, o desempenho da prestação de serviços e os seus planos futuros, é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. A utilidade de tal informação é aprimorada se puder ser comparada com, por exemplo:
- (a) informações financeiras e não financeiras prospectivas anteriormente apresentadas para aquele exercício ou data do relatório;
 - (b) informação similar sobre a mesma entidade referente a algum outro exercício ou a algum outro momento no tempo; e

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

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

Verificabilidade

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

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

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

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

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

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

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

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

Restrições acerca da informação incluída nos RCPGs

Materialidade

3.32 A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), ou as decisões que os usuários tomam com base nos RCPGs elaborados para aquele exercício. A materialidade depende tanto da natureza quanto do montante do item analisado dentro das particularidades de cada entidade. Os RCPGs podem englobar informação qualitativa e quantitativa acerca do cumprimento da prestação de serviços durante o período de referência e das expectativas sobre a prestação de serviço e o desempenho no futuro. Consequentemente, não é possível especificar um limite quantitativo uniforme no qual determinada informação se torna material.

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

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

Custo-benefício

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

3.36 Os custos, para fornecerem a informação, incluem os de coleta, de processamento e de verificação e/ou de apresentação das premissas e das metodologias que dão suporte a elas, além dos de disseminação. Os usuários incorrem nos custos da análise e interpretação. A omissão da informação útil também impõe custos, inclusive aqueles em que os usuários

incorrem na obtenção de informação necessária de terceiros, além dos custos advindos da tomada de decisão utilizando dados incompletos fornecidos pelos RCPGs.

- 3.37 Os responsáveis pelos RCPGs envidam a maior parte dos seus esforços para agregar informação aos relatórios. Entretanto, os usuários dos serviços e os provedores de recursos acabam por assumir os custos desses esforços, uma vez que os recursos são redirecionados da prestação de serviços para a elaboração da informação dos RCPGs.
- 3.38 Os usuários em geral obtêm a maior parte dos benefícios das informações fornecidas nos RCPGs. Contudo, a informação elaborada para os RCPGs também pode ser utilizada internamente pela administração, influenciando o processo decisório por parte dela. A evidenciação da informação nos RCPGs, consistente com os conceitos desta estrutura conceitual e das NBCs TSP e com outras disposições do CFC, deve aprimorar e reforçar as percepções da transparência da informação contábil pelos governos e outras entidades do setor público, além de contribuir para a avaliação mais precisa da dívida pública por agentes externos. Portanto, as entidades do setor público podem beneficiar-se de diversas maneiras da informação fornecida nos RCPGs.
- 3.39 A aplicação da restrição custo-benefício envolve avaliar se os benefícios de divulgar a informação provavelmente justificam os custos incorridos para fornecê-la e utilizá-la. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo.
- 3.40 Ao se desenvolverem as NBCs TSP, leva-se em consideração a informação obtida dos responsáveis pelas demonstrações, dos usuários, da academia e de outros atores, acerca da natureza e dos benefícios esperados, bem como dos custos dos requisitos propostos.

Equilíbrio entre as características qualitativas

- 3.41 As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação. Por exemplo, nem a descrição que represente fielmente um fenômeno irrelevante, nem a descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante resultam em informação útil. Do mesmo modo, para ser relevante, a informação precisa ser tempestiva e compreensível.
- 3.42 Em alguns casos, o equilíbrio ou a compensação (*trade-off*) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação contábil. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A meta é alcançar o equilíbrio apropriado entre as características para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

Capítulo 4 – Entidade que Reporta a Informação Contábil

Introdução

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

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

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

- 4.3 As características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil são:
- (a) ser uma entidade que capta recursos da sociedade ou em nome desta e/ou utiliza recursos para realizar atividades em benefício dela; e
 - (b) existir usuários de serviços ou provedores de recursos dependentes de informações contidas nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
- 4.4 O governo pode estabelecer e/ou funcionar por meio de unidades administrativas como, por exemplo, ministérios, secretarias ou departamentos. Ele pode funcionar também por meio de fundos, autoridades estatutárias, empresas estatais e outras entidades com identidade jurídica própria ou autonomia operacional para realizar, ou de outra maneira dar suporte à prestação de serviços à sociedade. Outras organizações do setor público, inclusive organizações internacionais do setor público e autoridades municipais, podem realizar também determinadas atividades por intermédio das entidades com identidade jurídica própria ou autonomia operacional e podem beneficiar-se e estarem sujeitas a encargo financeiro ou perda resultante das atividades.
- 4.5 Os RCPGs são elaborados para reportar informação útil aos usuários para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Os usuários de serviços ou os provedores de recursos são os usuários primários dos RCPGs. Consequentemente, uma característica-chave da entidade do setor público que reporta a informação, inclusive de grupo dessas entidades, é a existência de usuários de serviços ou provedores de recursos que são dependentes dos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
- 4.6 Os RCPGs englobam as demonstrações contábeis e a informação que as aprimore, complemente e suplemente. As demonstrações contábeis apresentam informação sobre os recursos e as demandas sobre estes, além dos fluxos de caixa da entidade ou grupo de entidades que reportam a informação durante o exercício. Portanto, para possibilitar a elaboração das demonstrações contábeis, a entidade que reporta a informação deve captar recursos e/ou deve utilizar recursos captados anteriormente para realizar atividades em benefício da sociedade ou em nome dela.
- 4.7 A existência de usuários dos RCPGs de entidade do setor público ou grupo de entidades pressupõe a existência de entidade que tenha a responsabilidade ou a capacidade de captar ou utilizar recursos, adquirir ou administrar bens públicos, incorrer em passivos ou realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços. Quanto maiores os recursos que a entidade do setor público capta, administra e/ou tem a capacidade de utilizar, e quanto maiores as obrigações que incorre e maior o impacto econômico ou social das suas atividades, é mais provável que existam usuários de serviços ou provedores de recursos que sejam dependentes dos RCPGs para obter informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Na ausência desses fatores, em que eles não sejam significativos, é improvável que existam usuários dos RCPGs dessas entidades.

- 4.8 A elaboração dos RCPGs não é um processo sem custos. Portanto, se a imposição de requisitos para a informação contábil pressupõe que estas devam ser eficientes e eficazes, é importante que seja exigido que os RCPGs sejam elaborados somente pelas entidades do setor público para as quais existam usuários.
- 4.9 Em muitos casos, é clara a existência, ou não, de usuários de serviços ou de provedores de recursos que dependam dos RCPGs para fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Por exemplo, tais usuários, provavelmente, existem para os RCPGs de governo em nível nacional, estadual ou municipal e para as organizações internacionais do setor público. Isso porque esses governos e organizações normalmente têm a capacidade de captar recursos substanciais e/ou empregar esses recursos em nome da sociedade, incorrer em responsabilidades e impactar o bem-estar econômico e/ou social das comunidades que dependem deles para a prestação de serviços.
- 4.10 Contudo, nem sempre está claro se há usuários de serviços ou provedores de recursos que dependam dos RCPGs de, por exemplo, departamentos ou órgãos individuais do governo, programas especiais ou áreas identificáveis de atividades com informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Determinar se essas organizações, programas ou atividades devem ser identificados como entidades que reportam a informação e, conseqüentemente, serem exigidas a elaborarem os RCPGs envolve o exercício de julgamento profissional.
- 4.11 O governo e algumas outras entidades do setor público têm identidade e enquadramento legal específicos (personalidade jurídica). Entretanto, as organizações, os programas e as atividades do setor público sem personalidade jurídica também podem captar ou empregar recursos, adquirir e administrar ativos, incorrer em obrigações, realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços ou, de outra maneira, implementar a política governamental. Os usuários de serviços e os provedores de recursos podem depender dos RCPGs para obter informação para os fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Conseqüentemente, a entidade que reporta a informação contábil do setor público pode ter personalidade jurídica específica ou ser, por exemplo, organização, acordo administrativo ou programa sem personalidade jurídica.

Capítulo 5 – Elementos das Demonstrações Contábeis

Introdução

Propósito

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

Elementos e sua importância

- 5.2 As demonstrações contábeis retratam os efeitos financeiros e não financeiros das transações e outros eventos ao agrupá-los em classes amplas que compartilham características econômicas comuns. Essas classes amplas são denominadas elementos das demonstrações contábeis. Os elementos correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas estruturas fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e

agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça aos objetivos e atinja as características qualitativas da informação contábil, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

- 5.3 Os elementos definidos neste capítulo não se referem aos itens individuais que são reconhecidos como resultado de transações e eventos. As subclassificações dos itens individuais dentro de um elemento e as agregações de itens são utilizadas para aprimorar a compreensibilidade das demonstrações contábeis. A apresentação dos RCPGs é tratada no Capítulo 8, intitulado Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.
- 5.4 Em algumas circunstâncias, para assegurar que as demonstrações contábeis forneçam informação útil para uma avaliação significativa do desempenho e da situação patrimonial da entidade, o reconhecimento de fenômenos econômicos não capturados pelos elementos definidos neste capítulo pode ser necessário. Consequentemente, a identificação dos elementos neste capítulo não impede as NBCs TSP de exigirem ou permitirem o reconhecimento de recursos ou obrigações que não satisfaçam a definição de elemento identificada neste capítulo (doravante referidos como “outros recursos” ou “outras obrigações”), quando necessário no sentido de se alcançarem os objetivos da informação contábil.

Elementos

5.5 Os elementos definidos neste capítulo são:

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

Ativo

Definição

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

Recurso

5.7 Recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso. O potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos podem surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização. Alguns recursos incluem os direitos da entidade a uma série de benefícios, inclusive, por exemplo, o direito a:

- (a) utilizar o recurso para a prestação de serviços (inclusive bens);
- (b) utilizar os recursos de terceiros para prestar serviços como, por exemplo, arrendamento mercantil;
- (c) converter o recurso em caixa por meio da sua alienação;

- (d) beneficiar-se da valorização do recurso; ou
- (e) receber fluxos de caixa.

- 5.8 O potencial de serviços é a capacidade de prestar serviços que contribuam para alcançar os objetivos da entidade. O potencial de serviços possibilita a entidade alcançar os seus objetivos sem, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa.
- 5.9 Os ativos do setor público que ensejam potencial de serviços podem ser representados pelos ativos de recreação, do patrimônio cultural, comunitários, de defesa nacional e outros que sejam mantidos pelos governos e outras entidades do setor público e que sejam utilizados para a prestação de serviços a terceiros. Tais serviços podem ser para consumo coletivo ou individual. Vários serviços podem ser fornecidos em áreas onde não haja concorrência de mercado ou concorrência limitada de mercado. A utilização e a alienação de tais ativos podem ser restritas, já que muitos ativos que ensejam potencial de serviços são especializados por natureza.
- 5.10 Os benefícios econômicos correspondem a entradas de caixa ou a reduções das saídas de caixa. As entradas de caixa (ou as reduções das saídas de caixa) podem derivar, por exemplo:
- (a) da utilização do ativo na produção e na venda de serviços; ou
 - (b) da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos.

Controlado no presente pela entidade

- 5.11 A entidade deve ter o controle do recurso. O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar terceiros na sua utilização) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros.
- 5.12 Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle:
- (a) propriedade legal;
 - (b) acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
 - (c) meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
 - (d) a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

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

- 5.12A A propriedade legal do recurso, tal como terreno ou equipamento, é um dos métodos para se verificar o potencial de serviços ou os benefícios econômicos de um ativo. No entanto, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos podem existir sem que se verifique a propriedade legal do recurso. Por exemplo, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da manutenção e utilização de item patrimonial arrendado são verificados sem que haja a propriedade legal do próprio item arrendado. Portanto, a propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo. No entanto, a propriedade legal é um indicador de controle.

5.12B O direito de acesso ao recurso pode fornecer à entidade a capacidade para determinar se pode, ou não:

- (a) utilizar diretamente o potencial de serviços do recurso para prestar serviços aos usuários;
- (b) trocar o recurso por outro ativo, tal como caixa; ou
- (c) utilizar o ativo em quaisquer outras maneiras de modo a prestar serviços ou gerar benefícios econômicos.

5.12C Enquanto o acesso ao recurso é crucial, existem recursos aos quais a entidade tem acesso que não dá origem a ativos como, por exemplo, o ar. Portanto, a capacidade de acessar o recurso precisa ser suplementada pela capacidade de negar ou restringir o acesso de terceiros ao recurso, por exemplo, (a) a entidade pode decidir se estabelece entrada grátis ao museu ou restringe o acesso daqueles que não pagam a taxa, e (b) o governo pode controlar um recurso natural sob o seu território ao qual pode restringir o acesso de terceiros. Demandas legalmente aplicáveis relativas a recursos específicos como, por exemplo, o direito de acesso a uma rodovia ou o direito de explorar um território na busca por recursos minerais, poderia representar um ativo para o titular. No entanto, a entidade pode ser capaz de acessar o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos associados ao recurso sem que haja a necessidade de obtenção de direitos jurídicos.

Evento passado

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

Passivo

Definição

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

Obrigação presente

5.15 As entidades do setor público podem ter uma série de obrigações. Obrigação presente é uma obrigação que ocorre por força de lei (obrigação legal ou obrigação legalmente vinculada) ou uma obrigação que não ocorre por força de lei (obrigação não legalmente vinculada), as quais não possam ser evitadas pela entidade.

Saída de recursos da entidade

5.16 Um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser liquidado ou extinto. A obrigação que pode ser liquidada ou extinta sem a saída de recursos da entidade não é um passivo.

5.16A Para os fins desta estrutura conceitual, os termos “liquidado” ou “liquidação” não se confundem com os termos correspondentes utilizados na execução orçamentária, conforme legislação brasileira sobre orçamento.

Evento passado

5.17 Para satisfazer a definição de passivo, é necessário que a obrigação presente surja como resultado de transação ou de outro evento passado e necessite da saída de recursos da entidade para ser extinta. A complexidade inerente ao setor público faz com que eventos diversos referentes ao desenvolvimento, implantação e execução de determinado programa ou atividade possam gerar obrigações. Para fins de elaboração e divulgação da informação contábil, é necessário determinar se tais compromissos e obrigações, inclusive aqueles que não possam ser evitados pela entidade, mas que não ocorrem por força de lei (obrigações não legalmente vinculadas), são obrigações presentes e satisfazem a definição de passivo. Quando a transação tem forma jurídica e é vinculada, tal como um contrato, o evento passado pode ser identificado de forma inequívoca. Em outros casos, pode ser mais difícil identificar o evento passado e é necessário fazer uma avaliação de quando a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista de evitar a saída de recursos. Ao se fazer tal avaliação, fatores jurisdicionais devem ser levados em consideração pela entidade.

Obrigações legais e não legalmente vinculadas

5.18 As obrigações vinculadas podem ser obrigações legais (ou legalmente vinculadas) ou não legalmente vinculadas. As obrigações vinculadas podem originar-se tanto de transações com contraprestação quanto de transações sem contraprestação. A obrigação deve estar relacionada a um terceiro para poder gerar um passivo. A entidade não pode obrigar a si mesma, mesmo quando tenha divulgado publicamente a intenção de se comportar de determinado modo. A identificação de terceiros é uma indicação da existência de obrigação que dá origem a um passivo. Entretanto, não é essencial saber a identidade dos terceiros antes da época da extinção do passivo para que a obrigação presente exista.

5.19 Muitas transações que dão origem à obrigação preveem prazos de liquidação. A existência de prazo de liquidação pode fornecer uma indicação de que a obrigação envolve a saída de recursos e origina um passivo. Entretanto, existem muitos contratos ou acordos que não preveem prazos para a liquidação. A ausência de data de liquidação não impede que a obrigação origine um passivo.

Obrigações legais

5.20 Obrigação legal (ou legalmente vinculada) é exigível por força de lei. Tais obrigações exigíveis podem advir de uma série de dispositivos legais. Transações com contraprestação normalmente são de natureza contratual e, portanto, exigíveis por meio do direito contratual ou equivalente. Para alguns tipos de transações sem contraprestação, é necessário julgamento profissional para se determinar se a obrigação é exigível por força de lei. Quando for definido que a obrigação é exigível por força de lei, não há dúvida que a entidade não tem

realisticamente alternativa alguma para evitar a obrigação e que, conseqüentemente, o passivo existe.

- 5.21 Algumas obrigações relacionadas a transações com contraprestação não são rigorosamente exigíveis por terceiros na data de apresentação das informações contábeis, mas serão exigíveis no transcurso do tempo sem que terceiros tenham que satisfazer outras condições – ou ter que realizar qualquer outra ação – antes da liquidação. As demandas que são exigíveis incondicionalmente em razão do transcurso do tempo são obrigações exigíveis no contexto da definição de passivo.
- 5.22 O poder soberano é a autoridade maior do governo para fazer, aditar e vetar os dispositivos legais. A existência do poder soberano não é uma condição para se concluir que a obrigação não satisfaz a definição de passivo conforme esta estrutura conceitual. A situação jurídica deve ser avaliada a cada apresentação da informação contábil para determinar se a obrigação deixa de ser vinculada e de satisfazer a definição de passivo.

Obrigações não legalmente vinculadas

5.23 Passivos podem surgir de obrigações não legalmente vinculadas. Estas se diferenciam das obrigações legais, pois as partes a quem as obrigações dizem respeito não podem tomar ações legais para liquidá-las. Obrigações não legalmente vinculadas que geram passivos têm as seguintes características:

- (a) a entidade indica a terceiros, por meio de um padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou de declaração específica, que aceitará certas responsabilidades;
- (b) como resultado de tal indicação, a entidade cria uma expectativa válida da parte de terceiros de que cumprirá com essas responsabilidades; e
- (c) a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar o cumprimento da obrigação gerada a partir dessas responsabilidades.

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

- (a) da realização de promessa política, tal como compromisso eleitoral;
- (b) do anúncio de política; e
- (c) da proposta (e aprovação) do orçamento (que podem ser dois eventos distintos).

Os estágios iniciais de implementação não devem dar origem a obrigações presentes que atendem à definição de passivo. Fases posteriores como, por exemplo, requerimentos que cumpram os critérios de elegibilidade para o serviço a ser prestado, pode dar lugar a obrigações que atendem à definição de passivo.

5.25 O momento no qual a obrigação dá origem ao passivo depende da natureza da obrigação. Os fatores que provavelmente irão impactar os julgamentos de que terceiros podem concluir de maneira válida que a obrigação é tal que a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista de evitar a saída de recursos incluem:

- (a) a natureza do evento ou eventos passados que dão origem à obrigação. Por exemplo, a promessa feita em eleição é improvável que dê origem a uma obrigação presente, porque uma promessa eleitoral raramente cria uma expectativa válida por parte de terceiros de que a entidade tem obrigação que tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar o seu cumprimento. No entanto, um anúncio em relação a evento ocorrido pode ter apoio político tal que o governo não possa se desobrigar de cumpri-lo. Onde o governo se

comprometeu a introduzir e a assegurar a dotação orçamentária necessária, tal anúncio pode dar origem a uma obrigação não legalmente vinculada;

- (b) a capacidade da entidade em modificar ou alterar a obrigação antes que ela se cristalice. Por exemplo, o anúncio de uma política geralmente não vai dar origem a uma obrigação não legalmente vinculada, que não possa ser modificada antes de ser implementada. Da mesma forma, se a obrigação depende da ocorrência de eventos futuros, pode haver discernimento para evitar a saída de recursos antes de ocorrerem esses eventos; e
- (c) pode haver uma correlação entre a disponibilidade de fundos para liquidar uma obrigação particular e a criação de uma obrigação presente. Por exemplo, quando a despesa orçamentária foi aprovada e seu financiamento vinculado é assegurado por meio de apropriação, quando há disponibilidade de financiamento para uma contingência ou quando há transferência de nível diferente de governo, a obrigação não legalmente vinculada pode existir. No entanto, a ausência de dotação orçamentária própria não significa que a obrigação presente não surgiu.

5.26 “Coerção econômica”, “necessidade política” ou outras circunstâncias podem criar situações em que, apesar de o setor público não ser legalmente obrigado a incorrer na saída de recursos, as consequências políticas ou econômicas de não as atender são tão significativas que não deixam alternativa à entidade a não ser a de despender recursos para liquidá-las.

Situação patrimonial líquida, outros recursos e outras obrigações

5.27 Conforme o item 5.4, em alguns casos, ao se desenvolver ou revisar uma NBC TSP, pode-se determinar que, para alcançar os objetivos da informação contábil, o recurso ou a obrigação que não satisfaça a definição de elemento definido nesta estrutura conceitual precise ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Nesses casos, as NBCs TSP podem exigir ou permitir que esses recursos ou obrigações sejam reconhecidos como outros recursos ou outras obrigações, os quais são itens adicionais aos seis elementos definidos nesta estrutura conceitual.

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

Receita e despesa

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

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

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

Superávit ou déficit do exercício

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

Contribuição dos proprietários e distribuição aos proprietários

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

5.34 Distribuição aos proprietários corresponde a saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade.

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

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

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

Capítulo 6 – Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis

Critérios de reconhecimento e sua relação com a evidenciação

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

6.2 O item deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis quando:

- (a) satisfizer a definição de elemento; e
 - (b) puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.
- 6.3 Todos os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento são inseridos nas demonstrações contábeis. Em algumas circunstâncias, determinada NBC TSP pode também especificar que, para alcançar os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, um recurso ou obrigação que não satisfaça a definição de elemento deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis desde que possa ser mensurado de maneira que satisfaça as características qualitativas e as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs. Outros recursos e outras obrigações são discutidos no Capítulo 5.
- 6.4 O reconhecimento envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar. Portanto, é importante que a incerteza seja avaliada em cada data de divulgação do relatório.

Definição de elemento

- 6.5 Para ser reconhecido como elemento, o item precisa satisfazer a definição de um dos elementos descritos no Capítulo 5. A incerteza sobre a existência de elemento é examinada ao considerar a evidência disponível para emitir julgamento neutro sobre se o item satisfaz todas as características essenciais da definição de elemento, considerando todos os fatos e circunstâncias disponíveis na data do relatório.
- 6.6 Caso se determine que o elemento, de fato, existe, a incerteza sobre o montante do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos representados por ele deve ser levado em consideração na sua mensuração (ver itens 6.7 e 6.8). Os responsáveis pela elaboração dos RCPGs revisam e avaliam toda a evidência disponível ao determinarem se o elemento existe e deve ser reconhecido, se aquele elemento continua a se qualificar para o reconhecimento (ver item 6.9), ou se houve mudança em elemento existente.

Incerteza quanto à mensuração

- 6.7 Para se reconhecer um item nas demonstrações contábeis, é necessário atribuir um valor monetário a ele. Isso requer escolher a base de mensuração apropriada e determinar se a mensuração do item cumpre as características qualitativas, levando-se em consideração as restrições acerca da informação nos RCPGs, inclusive que a mensuração seja suficientemente relevante e fidedignamente representativa para o item a ser reconhecido nas demonstrações contábeis. A seleção da base de mensuração adequada é considerada no Capítulo 7.
- 6.8 Pode haver incerteza associada à mensuração de montantes apresentados nas demonstrações contábeis. O uso de estimativas é parte essencial da contabilidade sob o regime de competência. Uma decisão acerca da relevância e da representação fidedigna da mensuração envolve a consideração de técnicas como, por exemplo, utilizar intervalos de resultados e estimativas pontuais, e se uma evidência adicional sobre as circunstâncias econômicas existentes na data do relatório está disponível. A evidenciação pode fornecer informação útil sobre as técnicas de estimativa empregadas. Pode haver raras circunstâncias nas quais o nível de incerteza em um único ponto da estimativa é tão grande que a relevância e a representação fidedigna da medida utilizada são questionáveis, mesmo que haja a evidenciação das técnicas de estimativa utilizadas. Nessas circunstâncias, o item não deve ser reconhecido.

Evidenciação e reconhecimento

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

Desreconhecimento

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

Capítulo 7 – Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis

Introdução

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

Objetivo da mensuração

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

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

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

7.4 A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nos RCPGs.

Bases de mensuração e sua seleção

7.5 No nível de estrutura conceitual, não é possível identificar uma única base de mensuração que melhor atenda ao objetivo da mensuração. Portanto, a estrutura conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. A estrutura conceitual fornece orientação na seleção da base de mensuração para ativos e passivos.

7.6 As seguintes bases de mensuração para os ativos são identificadas e discutidas à luz da informação que fornecem sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas:

- (a) custo histórico;
- (b) valor de mercado^(*);
- (c) custo de reposição ou substituição;
- (d) preço líquido de venda;
- (e) valor em uso.

^(*) Justificativa em relação à adoção do valor de mercado em substituição ao valor justo (*fair value*):

Esta estrutura conceitual não propôs o valor justo (*fair value*) como uma das bases de mensuração para ativos e passivos. Em substituição, propôs o valor de mercado, o qual foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos.

O IPSASB/Ifac alega que o valor justo, no contexto do setor público, é semelhante ao valor de mercado e a inclusão de ambas as bases de mensuração poderia ser confusa para os usuários dos RCPGs. Assim, esta estrutura conceitual convergida, em vez de incluir a definição de valor justo baseada em valor de saída, ou a definição de valor justo específica para o setor público, incluiu o valor de mercado como uma das bases de mensuração.

No entanto, ressalta-se que a base de mensuração sob o valor justo ainda deverá permanecer em algumas IPSAS editadas pelo IPSASB/Ifac após a estrutura conceitual e em algumas NBCs TSP convergidas, pois o IPSASB/Ifac, gradualmente, irá rever as bases de mensuração constante das IPSAS de modo a excluir o valor justo. Trata-se do projeto denominado Mensurações no Setor Público (*Public Sector Measurement*).

Os itens BC7.20 a 7.28 do documento original do IPSASB/Ifac (*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*) expõem de maneira detalhada as razões pelas quais houve a substituição da mensuração baseada no valor justo para o valor de mercado.

O Quadro 1 resume essas bases de mensuração em termos de: (a) se fornecem valores de entrada ou de saída; (b) se são observáveis no mercado; e (c) se são específicas, ou não, para a entidade^(*).

^(*) Em alguns casos, o julgamento de valor é emitido para se classificar a base de mensuração, em particular, como observável ou não observável e/ou como específica ou não específica para a entidade.

Quadro 1 – Resumo das bases de mensuração dos ativos

| Base de mensuração | Entrada ou saída | Observável, ou não, no mercado | Específica, ou não, à entidade |
|--|-------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Custo histórico | Entrada | Geralmente observável | Específica para a entidade |
| Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e | Entrada e saída | Observável | Não específica para a entidade |

| | | | |
|---------------------------------------|----------------------|---|---|
| organizado) | | | |
| Valor de mercado (em mercado inativo) | Saída | Depende da técnica de atribuição de valor | Depende da técnica de atribuição de valor |
| Custo de reposição ou substituição | Entrada | Observável | Específica para a entidade |
| Preço líquido de venda | Saída | Observável | Específica para a entidade |
| Valor em uso | Saída ^(*) | Não observável | Específica para a entidade |

(*) Como indicado no item 7.66, para os ativos não geradores de caixa o cálculo do valor em uso pode exigir, subsidiariamente, o uso de custo de substituição.

7.7 As seguintes bases de mensuração dos passivos são identificadas e discutidas à luz (a) da informação que fornecem sobre o custo dos serviços prestados, da capacidade operacional e da capacidade financeira da entidade, e (b) da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas:

- (a) custo histórico;
- (b) custo de cumprimento da obrigação;
- (c) valor de mercado;
- (d) custo de liberação; e
- (e) preço presumido.

O Quadro 2 resume essas bases de mensuração em termos de: (a) se fornecem valores de entrada ou de saída; (b) se são observáveis no mercado; e (c) se são específicas para a entidade ou não.

Quadro 2 – Resumo das bases de mensuração dos passivos

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

Valores de entrada e de saída

7.8 As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. O custo histórico e o custo de reposição são valores de entrada. Os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e

também o montante que será obtido com a utilização do ativo. Em economia diversificada, os valores de entrada e saída diferem à medida que as entidades, normalmente:

- (a) adquirem ativos concebidos para suas particularidades operacionais para as quais outros participantes do mercado não estariam dispostos a pagar valor semelhante; e
- (b) incorrem em custos de transação na aquisição.

7.9 As bases de mensuração para o passivo também podem ser classificadas em termos de valores de entrada ou de saída. Os valores de entrada se relacionam à transação na qual a obrigação é contraída ou ao montante que a entidade aceitaria para assumir um passivo. Os valores de saída refletem o montante exigido para cumprir a obrigação ou o montante exigido para liberar a entidade da obrigação.

Medidas observáveis e não observáveis

7.10 Determinadas medidas podem ser classificadas como sendo ou não observáveis em mercado aberto, ativo e organizado. As medidas observáveis em mercado são, provavelmente, mais fáceis de serem compreendidas e verificadas do que as medidas não observáveis. Elas também podem representar mais fielmente os fenômenos que estejam mensurando.

Medidas específicas e não específicas para a entidade

7.11 As medidas podem ser também classificadas conforme o fato de serem ou não específicas para a entidade. As bases de mensuração que são específicas para a entidade refletem as restrições de cunho econômico ou político presentes que afetam as utilizações possíveis de ativo e a extinção de passivo. As medidas específicas para a entidade podem refletir as oportunidades econômicas que não estão disponíveis para outras entidades e os riscos que não são vivenciados por estas. As medidas não específicas para a entidade refletem as oportunidades e os riscos gerais de mercado. A decisão de se utilizar ou não uma medida específica para a entidade é tomada com base no objetivo da mensuração e nas características qualitativas.

Nível de agregação ou desagregação para fins de mensuração

7.12 Para apresentar os ativos e os passivos nas demonstrações contábeis de modo a fornecer a informação que melhor satisfaça o objetivo da mensuração e a observar as características qualitativas pode ser necessário agregá-los ou desagregá-los para fins de mensuração. Os custos são comparados com os benefícios para se avaliar se tal agregação ou desagregação é apropriada.

Bases de mensuração para os ativos

Custo histórico

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

7.14 Custo histórico é o valor de entrada, específico para a entidade^(*). No modelo do custo histórico, os ativos devem ser inicialmente reconhecidos pelo custo incorrido na sua aquisição. Subsequentemente ao reconhecimento inicial, esse custo pode ser alocado como despesa do exercício na forma de depreciação ou amortização para determinados ativos, à

medida que o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos fornecidos por tais ativos são consumidos durante a sua vida útil. Após o reconhecimento inicial, a mensuração de ativo não é alterada para refletir as mudanças nos preços ou aumentos no valor do ativo.

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

- 7.15 No modelo do custo histórico, o montante do ativo pode ser reduzido ao se reconhecer a redução ao valor recuperável. O referido ajuste corresponde à extensão na qual o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos fornecidos por ativo diminuiu devido às mudanças nas condições econômicas ou em outras condições, as quais são distintas do seu consumo. Isso envolve avaliações da capacidade de recuperação. Por outro lado, o montante do ativo pode ser aumentado para refletir o custo das adições e aprimoramentos (excluindo aumentos de preço para os ativos sem melhorias) ou outros eventos como, por exemplo, o incremento do valor de face de ativo financeiro.

Custo dos serviços

- 7.16 Quando o custo histórico for utilizado, o custo dos serviços reflete o montante dos recursos gastos para se adquirir ou desenvolver ativos consumidos na prestação de serviços. Normalmente, o custo histórico fornece um elo direto com as transações que, de fato, foram realizadas pela entidade. Como os custos utilizados são aqueles trazidos de exercícios anteriores sem ajuste pelas mudanças do preço, eles não refletem o custo dos ativos quando consumidos. Na medida em que o custo dos serviços é evidenciado utilizando-se preços passados, a informação fornecida pelo custo histórico não irá facilitar a avaliação do custo futuro de prestação de serviços caso as mudanças no valor cumulativo desde a sua aquisição sejam significativas.

Capacidade operacional

- 7.17 Caso o ativo tenha sido adquirido em transação com contraprestação, o custo histórico fornece informação sobre os recursos disponíveis para a prestação de serviços no futuro, baseada no seu custo de aquisição. À época em que o ativo é comprado ou desenvolvido, pode-se assumir que o valor do seu potencial de serviços para a entidade é igual ou maior do que o custo da aquisição^(*). Quando a depreciação ou amortização é reconhecida, ela reflete a extensão na qual o potencial de serviços do ativo foi consumido. A informação do custo histórico mostra que os recursos disponíveis para serviços futuros são equivalentes ao montante no qual foram evidenciados. Os aumentos no valor do ativo não são refletidos no modelo do custo histórico. Caso o ativo tenha sido adquirido em transação sem contraprestação, o valor da transação não fornece informação sobre a capacidade operacional.

(*) Quando não for o caso, a mensuração inicial pelo custo histórico deve ser reduzida pelo montante da redução ao valor recuperável.

Capacidade financeira

- 7.18 O montante no qual os ativos são apresentados nas demonstrações contábeis auxilia na avaliação da capacidade financeira. O custo histórico pode fornecer informação sobre o montante dos ativos que pode ser utilizado como garantia efetiva para empréstimos. A avaliação da capacidade financeira também exige informação sobre o montante que poderia ser recebido pela venda do ativo e reinvestido em outros ativos para fornecer serviços diferentes. O custo histórico não fornece essa informação quando é significativamente diferente dos valores de saída atuais.

Aplicação das características qualitativas

- 7.19 Os itens 7.16 a 7.18 explicam as áreas nas quais o custo histórico fornece informação relevante em termos do seu valor confirmatório ou preditivo. Frequentemente, a aplicação do custo histórico é direta, porque a informação da transação está disponível prontamente. Como resultado, os montantes derivados do modelo do custo histórico são, geralmente, representações fidedignas na medida em que representam o que pretendem representar, isto é, o custo de se adquirir ou desenvolver um ativo baseado nas transações efetivamente ocorridas. As estimativas de depreciação e redução ao valor recuperável utilizadas no modelo do custo histórico, particularmente para ativos não geradores de caixa, podem afetar a fidedignidade da representação da informação. Pelo fato da aplicação do custo histórico geralmente refletir os recursos consumidos com referência às transações efetivamente ocorridas, as medidas dessa aplicação são verificáveis, compreensíveis e podem ser elaboradas em tempo hábil.
- 7.20 A informação do custo histórico é comparável na extensão em que os ativos tenham a mesma data de aquisição ou data similar. Como o custo histórico não reflete o impacto das mudanças do preço, não é possível comparar os montantes dos ativos que foram adquiridos em épocas distintas quando os preços variarem significativamente.
- 7.21 Em determinadas circunstâncias, a aplicação do custo histórico pressupõe o uso de alocações, por exemplo, quando:
- (a) vários ativos são adquiridos em uma única transação;
 - (b) os ativos são construídos pela própria entidade e os custos operacionais e outros gastos têm que ser atribuídos; e
 - (c) a utilização de método de mensuração, tal como o primeiro a entrar é o primeiro a sair (PEPS), é necessária quando vários ativos semelhantes são mantidos. Na medida em que tais alocações forem arbitrárias, faz com que se reduza a extensão na qual a mensuração atende às características qualitativas.

Mensurações a valor corrente

- 7.22 As mensurações a valor corrente refletem o ambiente econômico vigente na data de apresentação do relatório.
- 7.23 Existem quatro bases de mensuração a valor corrente para os ativos:
- (a) valor de mercado;
 - (b) custo de reposição ou substituição;
 - (c) preço líquido de venda; e
 - (d) valor em uso.

Valor de mercado

- 7.24 Valor de mercado para ativos é o montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado.
- 7.25 Na aquisição, o valor de mercado e o custo histórico são os mesmos, caso os custos da transação sejam ignorados e a transação seja uma transação com contraprestação. A extensão na qual o valor de mercado satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação

contábil e as necessidades de informação dos usuários depende, parcialmente, da qualidade das evidências do mercado. Essas, por sua vez, dependem das características do mercado no qual o ativo é comercializado. O valor de mercado é especialmente apropriado quando se julga que a diferença entre os valores de entrada e de saída provavelmente não será significativa ou o ativo é mantido com a intenção de ser vendido.

- 7.26 Em princípio, os valores de mercado fornecem informação útil porque refletem, de maneira adequada, o valor do ativo para a entidade. Em mercado aberto, ativo e organizado (ver item 7.28), o ativo não pode valer menos do que o valor de mercado, uma vez que a entidade pode obter esse montante pela venda, e o ativo também não pode valer mais do que o valor de mercado, uma vez que a entidade pode obter potencial de serviços equivalente ou capacidade de gerar benefícios econômicos pela compra do mesmo ativo.
- 7.27 A utilidade dos valores de mercado é mais questionável quando não se observa a premissa de que os mercados são abertos, ativos e organizados. Em tais circunstâncias, não se pode presumir que o ativo possa ser vendido pelo mesmo valor pelo qual ele pode ser adquirido e é necessário determinar se o valor de saída ou de entrada é a medida mais útil. Os valores de mercado baseados em valores de saída são úteis para ativos que são mantidos para comercialização como, por exemplo, certos instrumentos financeiros, mas pode não ser útil para ativos operacionais especializados. Além disso, enquanto a compra de um ativo fornece evidência de que o valor do ativo para a entidade é, pelo menos, tão grande quanto o seu preço de compra, os fatores operacionais podem significar que o valor para a entidade pode ser maior. Desse modo, os valores de mercado podem não refletir o valor do ativo para a entidade, representado pela sua capacidade operacional.

Valores de mercado em mercado aberto, ativo e organizado

7.28 Os mercados abertos, ativos e organizados têm as seguintes características:

- (a) não existem barreiras que impeçam a entidade de realizar transações no mercado;
- (b) eles são mercados ativos e, assim, há frequência e volume suficientes de transações para fornecer informação sobre o valor; e
- (c) eles são organizados, com compradores e vendedores bem informados, agindo sem impulsos, de modo a haver garantia de imparcialidade na determinação dos preços correntes, inclusive que os preços não representem vendas precipitadas.

Mercado organizado é aquele que funciona de maneira confiável, segura, precisa e eficiente. Tais mercados lidam com ativos que são idênticos e, portanto, mutuamente intercambiáveis como, por exemplo, *commodities*, moedas e títulos em que os preços são públicos. Na prática, poucos mercados, se houver, exibem plenamente todas essas características, mas alguns poderão se aproximar de mercado organizado tal como descrito.

Valores de mercado em que os mercados não podem ser considerados abertos, ativos e organizados

7.29 Os mercados de ativos que sejam únicos e raramente comercializados não são abertos, ativos e organizados, ou seja, quaisquer compras e vendas são negociadas individualmente e pode haver grande amplitude de valores pelos quais uma transação pode ser acordada. Portanto, os participantes incorrem em custos significativos para comprar ou vender um ativo. Em tais circunstâncias, é necessário utilizar uma estimativa do valor de venda, à data de mensuração e conforme as condições presentes de mercado.

Custos dos serviços

- 7.30 A receita da prestação de serviços evidenciada nas demonstrações contábeis deve ser mensurada com base nos valores relativos ao exercício. Caso os ativos utilizados para prestar os serviços sejam mensurados pelo valor de mercado, a alocação do custo dos ativos para refletir o seu consumo no período se baseia nele.
- 7.31 A utilização de valores do mercado permite que o retorno sobre os ativos seja determinado. Contudo, as entidades do setor público normalmente não realizam atividades com o objetivo principal de gerar lucros, e os serviços, com frequência, são prestados por meio de transações sem contraprestação ou em condições subsidiadas. Consequentemente, pode haver pouca relevância nas informações de resultados decorrentes de saídas baseadas em valores de mercado.
- 7.32 Conforme observado no item 7.30, a receita da prestação de serviços evidenciada nas demonstrações contábeis deve ser mensurada com base nos valores correntes no exercício. Assim, o superávit ou o déficit do período inclui movimentações de valores que acontecem durante o período no qual os ativos e passivos são mantidos e nenhum resultado é evidenciado na venda do ativo. Quando o ativo é comercializado em mercado aberto, ativo e organizado, a existência do mercado fornece segurança à entidade para constatar o valor de mercado (e nada além disso) à data do relatório. Portanto, é desnecessário adiar o reconhecimento das mudanças no valor até que o ganho seja realizado no ato da venda. Contudo, quando os ativos utilizados para prestar serviços não são comercializados em mercados abertos, ativos e organizados (ou em mercados assemelhados), a relevância da receita e da despesa relacionadas às mudanças no valor de mercado é questionável.

Capacidade operacional

- 7.33 A informação sobre o valor de mercado dos ativos mantidos para prestar serviços futuros é útil se refletir o valor que a entidade é capaz de obter deles ao utilizá-los na prestação de serviços. Entretanto, se o valor de mercado baseado em valores de saída for significativamente menor do que o custo histórico, o valor de mercado é provavelmente menos relevante do que o custo histórico para fornecer informação sobre a capacidade operacional. Além disso, esse valor de mercado também é provavelmente menos relevante do que as medidas correntes baseadas em valores de entrada.

Capacidade financeira

- 7.34 A avaliação da capacidade financeira requer a informação sobre o montante que deveria ser recebido na venda do ativo. Essa informação é fornecida pelo valor de mercado.

Aplicação das características qualitativas

- 7.35 Os valores determinados em mercados abertos, ativos e organizados podem ser prontamente utilizados para fins de elaboração e divulgação da informação contábil. Nesses casos, a informação irá satisfazer as características qualitativas, isto é, é relevante, fidedignamente representada, compreensível, comparável e verificável. Em tais condições de mercado, os valores de entrada e de saída podem ser assumidos como sendo os mesmos ou muito semelhantes. Pelo fato de ser em tempo hábil, tal informação, provavelmente, também é tempestiva.

7.36 A extensão na qual os valores de mercado satisfazem as características qualitativas diminui na medida em que a qualidade das evidências de mercado diminui e a determinação de tais valores é baseada em estimativas. Conforme indicado acima, os valores de mercado baseados em valores de saída somente são relevantes para avaliações da capacidade financeira e, não, para as avaliações dos custos dos serviços e da capacidade operacional.

Custo de reposição ou substituição

7.37 Custo de reposição^(*) ou substituição é o custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.

^(*) O termo completo é “custo de reposição depreciado otimizado”, que se refere à reposição do potencial de serviços incorporado em ativo e, não, o próprio ativo (ver item 7.41). O termo “custo de reposição” foi utilizado para fins desta estrutura conceitual.

7.38 O custo de reposição difere do valor de mercado porque:

- (a) no contexto do setor público, é, explicitamente, um valor de entrada que reflete o custo de reposição do potencial de serviços do ativo;
- (b) inclui todos os custos que seriam, necessariamente, incorridos na reposição do potencial de serviços do ativo; e
- (c) é específico à entidade e, portanto, reflete a posição econômica da entidade em vez da posição predominante em mercado hipotético. Por exemplo, o custo de reposição de veículo é menor para a entidade que normalmente adquire grande número de veículos em uma única transação e é capaz de negociar descontos do que para a entidade que compra os veículos individualmente.

7.39 Como as entidades normalmente adquirem os seus ativos pelo meio mais econômico disponível, o custo de reposição reflete o processo de compra ou de construção que a entidade geralmente observa. O custo de reposição reflete a substituição do potencial de serviços no curso normal das operações e, não, os custos que poderiam ser incorridos caso surgisse a necessidade urgente resultante de evento imprevisível, tal como um incêndio.

7.40 O custo de reposição corresponde ao custo para substituir o potencial de serviços do ativo. O custo de reposição adota a abordagem otimizada e difere do custo de reprodução, que é o custo de se adquirir um ativo idêntico^(*). Ainda que, em muitos casos, a substituição mais econômica do potencial de serviços corresponda à compra de ativo semelhante ao que é controlado, o custo de reposição se baseia em ativo alternativo caso forneça o mesmo potencial de serviços, com custo menor. Para os fins da informação contábil, portanto, é necessário evidenciar a diferença no potencial de serviços entre o ativo existente e o ativo substituto.

^(*) Podem existir casos em que o custo de reposição seja igual ao custo de reprodução. Isto é, a maneira mais econômica de se substituir o potencial de serviços é reproduzir o ativo.

7.41 O potencial de serviços apropriado é aquele no qual a entidade seja capaz de utilizar ou espera utilizar, tendo em vista a necessidade de se manter capacidade de serviços suficiente para lidar com as contingências. Dessa maneira, o custo de reposição do ativo reflete a redução na capacidade de serviço exigida. Por exemplo, se a entidade possui uma escola que comporte quinhentos alunos, mas, devido a mudanças demográficas desde a sua construção, seja adequada uma escola para cem alunos para as necessidades atuais e razoavelmente requeridas, o custo de reposição do ativo é aquele de uma escola para cem alunos.

7.42 Em alguns casos, o valor a ser obtido do ativo será maior do que o seu custo de reposição. Contudo, não seria apropriado mensurar o ativo por aquele valor, uma vez que ele inclui os benefícios das atividades futuras, em vez do potencial de serviços na data do relatório. O custo de reposição representa o maior valor potencial do ativo, já que, por definição, a entidade deve ser capaz de assegurar o potencial de serviços equivalente ao incorrer no custo de reposição.

Custo dos serviços

7.43 O custo de reposição fornece uma medida relevante do custo de prestação de serviços. O custo de consumo do ativo é equivalente ao montante do sacrifício do potencial de serviços incorrido por essa utilização. Esse montante é o seu custo de reposição – a entidade é capaz de restaurar a sua posição para aquela imediatamente anterior ao consumo do ativo pelo desembolso igual ao custo de reposição.

7.44 Os custos dos serviços devem ser evidenciados em termos presentes quando baseados no custo de reposição. Assim, o montante do ativo consumido deve ser reconhecido pelo valor dos ativos à época em que foram consumidos – e não na época em que foram adquiridos, como custo histórico. Isso fornece uma base válida para a comparação entre o custo dos serviços e o montante de tributos e outras receitas recebidos no período – os quais são geralmente as transações do período atual e mensuradas aos valores atuais – e para avaliar se os recursos foram utilizados com economicidade e eficiência. Fornece também uma base útil para comparação com outras entidades que evidenciam na mesma base, já que os valores do ativo não são afetados pelas diferentes datas de aquisição, além de possibilitar a avaliação do custo de se prestar serviços futuros e das necessidades futuras de recursos, já que os custos futuros provavelmente serão mais assemelhados aos custos presentes do que aqueles incorridos no passado, quando os valores eram diferentes (ver também o item 7.48).

Capacidade operacional

7.45 Em princípio, o custo de reposição fornece uma medida útil dos recursos disponíveis para prestar os serviços no futuro, uma vez que está centrado no valor atual dos ativos e o seu potencial de serviços para a entidade.

Capacidade financeira

7.46 O custo de reposição não fornece informação sobre os montantes que seriam recebidos na venda de ativos. Portanto, não facilita a avaliação da capacidade financeira.

Aplicação das características qualitativas

7.47 Conforme observado anteriormente, o custo de reposição é relevante para avaliações do custo dos serviços e da capacidade operacional, mas não é relevante para avaliações da capacidade financeira. Em algumas circunstâncias, o cálculo do custo de reposição é complexo e exige opiniões subjetivas. Esses fatores podem reduzir a representação fidedigna do custo de reposição. Nesse contexto, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade da informação elaborada com base no custo de reposição podem ser afetadas e o custo de reposição pode ser mais dispendioso do que algumas outras alternativas. A informação do custo de reposição pode também não ser de compreensão direta, especialmente quando a informação reflete a redução na capacidade de serviços exigida (ver item 7.41).

7.48 A informação do custo de reposição é comparável dentro da entidade quando os ativos que fornecem potencial de serviços equivalentes são informados em montantes semelhantes, independentemente de quando tiverem sido adquiridos. Em princípio, entidades diferentes podem evidenciar ativos semelhantes em montantes diferentes porque o custo de reposição é uma medida específica que reflete as oportunidades de substituição que estão disponíveis para a entidade. As oportunidades de substituição podem ser as mesmas ou semelhantes para diferentes entidades do setor público. Quando são diferentes, a vantagem econômica da entidade que é capaz de adquirir o ativo de forma menos dispendiosa é evidenciada nas demonstrações contábeis por meio de valores mais baixos dos ativos e de menor custo de serviços, de modo a ser uma representação fidedigna.

Preço líquido de venda

7.49 Preço líquido de venda é o montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.

7.50 O preço líquido de venda é diferente do valor de mercado, uma vez que não exige mercado aberto, ativo e organizado ou estimativa de preço em tal mercado e que inclua os gastos para a venda da entidade. Portanto, o preço líquido de venda reflete as restrições na venda e é específico à entidade.

7.51 A utilidade potencial de mensurar ativos pelo preço líquido de venda é que o ativo não pode valer menos para a entidade do que o montante que ela poderia obter na venda do ativo. Entretanto, não é apropriado como base de mensuração se a entidade for capaz de utilizar os seus recursos de maneira mais eficiente ao empregar o ativo de outra maneira, por exemplo, ao utilizá-lo na prestação de serviços.

7.52 O preço líquido de venda é útil, portanto, quando o emprego mais eficiente para a entidade, sob o ponto de vista dos recursos, for vender o ativo. Esse é o caso quando o ativo não puder fornecer potencial de serviços ou gerar benefícios econômicos ao menos tão valiosos quanto seu preço líquido de venda. O preço líquido de venda pode fornecer informação útil quando a entidade estiver obrigada contratualmente a vender o ativo abaixo do valor de mercado. Pode haver casos em que o preço líquido de venda pode indicar uma oportunidade de negócios.

Custo dos serviços

7.53 Não é apropriado quantificar o custo da prestação de serviços pelo preço líquido de venda. Tal abordagem envolveria a utilização do valor de saída como base da despesa evidenciada.

Capacidade operacional

7.54 O registro de ativos mantidos para utilização na prestação de serviços ao preço líquido de venda não fornece informação útil para a avaliação da capacidade operacional. O preço líquido de venda demonstra o montante que poderia ser obtido na venda do ativo em vez do valor do potencial de serviços que poderia ser obtido daquele ativo.

Capacidade financeira

7.55 Conforme observado anteriormente, a avaliação da capacidade financeira exige informação sobre o montante que seria recebido na venda do ativo. Tal informação é fornecida pela utilização do preço líquido de venda. Entretanto, essa mensuração não é relevante para ativos

que podem gerar potencial de serviços mais significativos ao continuar utilizando-os para prestar serviços.

Aplicação das características qualitativas

- 7.56 Conforme indicado no item 7.52, o preço líquido de venda fornece informação relevante somente quando o emprego mais eficiente para a entidade, sob o ponto de vista dos recursos, for vender o ativo. As avaliações do preço líquido de venda podem ser feitas por meio de referência aos mercados ativos onde eles existirem. Para os ativos mais importantes, pode ser possível obter, com custo-benefício razoável, avaliações de profissionais. O preço líquido de venda geralmente fornece informação compreensível.
- 7.57 Na maioria dos casos em que é relevante, o preço líquido de venda cumpre as características qualitativas da representação fidedigna, da verificabilidade e da tempestividade.

Valor em uso

- 7.58 Valor em uso é o valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil.

Adequação do valor em uso

- 7.59 O valor em uso é um valor específico à entidade que reflete o montante que pode ser obtido do ativo por meio da sua operação e de sua alienação ao final da sua vida útil. Como observado no item 7.42, o valor que deriva do ativo é, muitas vezes, maior do que seu custo de reposição – normalmente é, também, maior do que o seu custo histórico. Quando for esse o caso, evidenciar o ativo pelo seu valor em uso é de utilidade limitada, uma vez que, por definição, a entidade é capaz de garantir o potencial de serviços equivalente pelo custo de reposição.
- 7.60 O valor em uso também não é base de mensuração apropriada quando for menor que o preço líquido de venda, já que, nesse caso, o uso mais eficiente do ativo é vendê-lo em vez de continuar a utilizá-lo.
- 7.61 Portanto, o valor em uso é apropriado quando for menor do que o custo de reposição e maior do que o seu preço líquido de venda. Isso ocorre quando não vale a pena substituir o ativo, mas o valor do seu potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos for maior do que o seu preço líquido de venda. Em tais circunstâncias, o valor em uso representa o valor do ativo para a entidade.
- 7.62 O valor em uso é base de mensuração apropriada para a avaliação de determinados ajustes de redução ao valor recuperável porque é utilizado na determinação do montante recuperável para o ativo ou grupo de ativos.

Custo dos serviços, capacidade operacional e capacidade financeira

- 7.63 Dada a sua complexidade potencial (ver item 7.66), a sua aplicabilidade limitada e o fato de que a sua operacionalização no contexto do setor público para ativos não geradores de caixa envolve, subsidiariamente, a utilização do custo de reposição, em regra, o valor em uso é inapropriado para determinar o custo dos serviços e sua utilidade para avaliações da capacidade operacional é limitada e provavelmente só deve ser significativa em circunstâncias

atípicas quando as entidades têm grande número de ativos que não se justifique substituir, mas o seu valor em uso é maior do que o seu preço líquido de venda. Esse pode ser o caso, por exemplo, da descontinuidade da prestação do serviço no futuro, em que os recursos advindos da venda imediata sejam menores do que o potencial de serviços gerado pelos ativos. O valor em uso não envolve uma estimativa do montante líquido que a entidade receberá pela alienação do ativo. Entretanto, a sua aplicabilidade limitada reduz a sua relevância para as avaliações da capacidade financeira.

Aplicação das características qualitativas

- 7.64 Enquanto o valor em uso pode ser utilizado nas avaliações de determinadas perdas por redução ao valor recuperável, a sua relevância para a informação contábil é limitada às circunstâncias delineadas no item 7.61.
- 7.65 A extensão na qual o valor em uso satisfaz as outras características qualitativas depende de como ele for determinado. Em alguns casos, o valor em uso do ativo pode ser quantificado ao se calcular o valor que a entidade pode obter do ativo assumindo a sua utilização continuada. Isso pode se basear nas entradas de caixa futuras relacionadas ao ativo ou nas reduções de custo que se acumulam para a entidade por meio do controle do ativo. O cálculo do valor em uso leva em consideração o valor temporal do dinheiro e, em princípio, o risco das variações no montante e no cronograma dos fluxos de caixa.
- 7.66 O cálculo do valor em uso pode ser complexo. Os ativos que são empregados nas atividades geradoras de caixa fornecem, muitas vezes, fluxos de caixa juntamente com outros ativos. Nesses casos, o valor em uso pode ser estimado somente ao calcular o valor presente dos fluxos de caixa de grupo de ativos e então fazer a alocação para os ativos individuais.
- 7.67 No setor público, a maioria dos ativos é mantida com o objetivo primordial de contribuir para o fornecimento de serviços em vez da geração de retorno comercial, sendo que tais ativos são referidos como ativos não geradores de caixa. Como o valor em uso normalmente é derivado dos fluxos de caixa esperados, a sua operacionalização em tal contexto pode ser difícil. Pode ser inapropriado calcular o valor em uso com base nos fluxos de caixa esperados porque tal mensuração não seria uma representação fidedigna do valor em uso de tal ativo para a entidade. Portanto, seria necessário utilizar, subsidiariamente, o custo de reposição para fins de elaboração e divulgação da informação contábil.
- 7.68 O método de se determinar o valor em uso reduz a sua representação fidedigna em muitos casos. Afeta também a tempestividade, a comparabilidade, a compreensibilidade e a verificabilidade da informação elaborada com base no valor em uso.

Bases de mensuração para os passivos

- 7.69 Esta seção discute as bases de mensuração para os passivos, não repete toda a discussão sobre os ativos e considera as seguintes bases de mensuração:
- (a) custo histórico;
 - (b) custo de cumprimento da obrigação;
 - (c) valor de mercado;
 - (d) custo de liberação; e
 - (e) preço presumido.

Custo histórico

- 7.70 Custo histórico para o passivo é a importância recebida para se assumir uma obrigação, a qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa, ou ao valor de outra importância recebida à época na qual a entidade incorreu no passivo.
- 7.71 No modelo do custo histórico, as mensurações iniciais podem ser ajustadas para refletir fatores como o acúmulo de juros, o acréscimo de descontos ou a amortização de prêmio.
- 7.72 Quando o valor temporal do passivo é material – por exemplo, quando o prazo de vencimento for significativo – o montante do pagamento futuro é descontado de modo que, quando do reconhecimento inicial do passivo, ele represente o valor do montante recebido. A diferença entre o montante a ser pago no futuro e o valor presente do passivo é amortizada ao longo da vida do passivo, sendo registrada conforme a data do fato gerador.
- 7.73 As vantagens e as desvantagens de se utilizar a base do custo histórico para passivos são semelhantes às aplicadas em relação aos ativos. O custo histórico é apropriado quando os passivos provavelmente forem liquidados nos termos estabelecidos. No entanto, o custo histórico não pode ser aplicado para os passivos que não se originam de transação como, por exemplo, passivo para o pagamento de danos civis. É também improvável que o custo histórico forneça informação relevante quando o passivo decorrer de transação sem contraprestação, uma vez que esta não fornece uma representação fidedigna das demandas sobre os recursos da entidade. Também se torna difícil aplicar o custo histórico aos passivos que podem variar em seu montante como, por exemplo, aqueles relacionados a passivos previdenciários.

Custo de cumprimento da obrigação

- 7.74 Custo de cumprimento da obrigação corresponde aos custos nos quais a entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.
- 7.75 Quando o custo de cumprimento depender de eventos futuros incertos, todos os resultados possíveis devem ser levados em consideração em sua estimativa, visando refletir todos esses possíveis resultados de forma imparcial.
- 7.76 Quando o cumprimento da obrigação exigir que algum trabalho venha a ser feito (obrigação de fazer) – por exemplo, quando o passivo for para sanar dano ambiental –, os custos relevantes devem corresponder àqueles em que a entidade irá incorrer; pode corresponder ao custo de reparação por conta própria ou por meio de terceiros. Contudo, os custos de contratar um terceiro somente são relevantes quando se tratar da maneira menos onerosa para se liquidar a obrigação.
- 7.77 Quando o cumprimento da obrigação vier a ser realizado por conta própria, o custo de cumprimento da obrigação não deve incluir qualquer ganho, dado que tais ganhos não representam a utilização dos recursos da entidade. Quando o cumprimento for baseado em terceiros, o montante deve incluir, implicitamente, o lucro exigido pelo contratado, já que o valor total cobrado por este é uma demanda por recursos da entidade – isso é consistente com a abordagem para ativos, em que o custo de reposição incluiria o lucro exigido pelo fornecedor, mas nenhum lucro seria incluído no custo de reposição para ativos que a entidade deve substituir por meio de desenvolvimento próprio.

- 7.78 Quando o cumprimento da obrigação não acontecer por período prolongado, os fluxos de caixa devem ser descontados para refletir o valor do passivo na data do relatório.
- 7.79 Geralmente, o custo de cumprimento da obrigação é relevante para mensurar passivos, com exceção das seguintes circunstâncias:
- (a) quando a entidade puder ser dispensada da obrigação em montante menor do que o custo de seu cumprimento, então o custo dessa dispensa é a mensuração mais relevante do ônus do passivo, do mesmo modo que, para o ativo, o preço líquido de venda é mais relevante quando for maior do que o valor em uso; e
 - (b) no caso dos passivos assumidos por determinada importância, o preço presumido (ver itens 7.87 a 7.91) é mais relevante quando for maior que o custo de cumprimento da obrigação e o custo da liberação.

Valor de mercado

- 7.80 Valor de mercado para passivos é o montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e interessadas em transação sob condições normais de mercado.
- 7.81 As vantagens e desvantagens do valor de mercado para os passivos são as mesmas que para os ativos. Tal base de mensuração pode ser adequada, por exemplo, quando o passivo for atribuível a mudanças em determinada taxa, preço ou índice cotado em mercado aberto, ativo e organizado. Entretanto, quando a capacidade para transferir o passivo for restrita e os termos nos quais a transferência puder ser feita não estiverem claros, os casos nos quais os valores de mercado são aplicáveis, mesmo que existam, serão significativamente mais frágeis. Esse é particularmente o caso dos passivos originados das obrigações nas transações sem contraprestação, dado ser improvável que exista mercado aberto, ativo e organizado para tais passivos.

Custo de liberação

- 7.82 O custo de liberação é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito de preço líquido de venda utilizado no contexto dos ativos. O custo de liberação se refere ao montante que corresponde à baixa imediata da obrigação. O custo de liberação é o montante que o credor aceita no cumprimento da sua demanda, ou que terceiros cobrariam para aceitar a transferência do passivo do devedor. Quando há mais de um modo de garantir a liberação do passivo, o custo de liberação é aquele que representa o menor montante — isso é consistente com a abordagem para os ativos, em que, por exemplo, o preço líquido de venda não refletiria o montante que deveria ser recebido na venda a sucateiro, caso o preço maior pudesse ser obtido na venda para o comprador que utilizaria o ativo.
- 7.83 Para alguns passivos, especialmente no setor público, a transferência de passivo é praticamente impossível e, assim, o custo de liberação corresponde ao montante que o credor aceita para o cumprimento da sua demanda. Esse montante é conhecido se estiver especificado no acordo com o credor — por exemplo, quando o contrato inclui cláusula específica de cancelamento.
- 7.84 Em alguns casos, pode haver evidência do valor pelo qual o passivo poderá ser transferido — por exemplo, no caso do passivo de algumas obrigações por pensões. Transferir o passivo pode ser diferente de celebrar um acordo com a parte que cumprirá a obrigação da entidade ou arcará com todos os custos decorrentes do passivo. Para o passivo ser transferido é necessário

que todos os direitos do credor em relação à entidade sejam extintos. Caso esse não seja o efeito do acordo, o passivo da entidade permanece com ela.

- 7.85 Ao se avaliar se o custo de liberação é adequado para mensurar passivos, é necessário considerar se a maneira prevista é uma opção que, na prática, está aberta para entidade, estando ciente de quaisquer consequências da obtenção da liberação como, por exemplo, dano à reputação da entidade.
- 7.86 Assim como o preço líquido de venda é relevante somente quando a alternativa mais eficiente do recurso para a entidade for vender o ativo, o custo de liberação é relevante somente quando a alternativa mais eficiente for buscar a liberação imediata da obrigação. Em especial, quando o custo do cumprimento da obrigação for menor do que o custo de liberação, o primeiro fornece informação mais relevante do que o segundo, mesmo se for viável negociar a liberação da obrigação, conforme os métodos de transferência de passivos previstos no item 7.84.

Preço presumido

- 7.87 O preço presumido é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito do custo de reposição para os ativos. Do mesmo modo que o custo de reposição representa o montante que a entidade pagaria racionalmente para adquirir o ativo, o preço presumido representa o montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente. As transações com contraprestação realizadas em condições normais fornecem evidência do preço presumido – esse não é o caso das transações sem contraprestação.
- 7.88 No contexto da atividade que é realizada visando lucro, a entidade assumirá o passivo somente se o montante pago para assumi-lo for maior do que o custo de cumprimento da obrigação ou que o custo de liberação, isto é, o montante da liquidação. Uma vez que o preço presumido tiver sido aceito pela entidade, a entidade tem a obrigação com o seu credor.
- 7.89 Quando se incorre em passivo pela primeira vez em transação com contraprestação, o preço presumido representa o montante que foi aceito pela entidade para assumi-lo – é razoável considerar que o preço presumido é o valor que a entidade racionalmente aceitaria para assumir um passivo semelhante. Seria cobrado um valor maior caso algumas pressões concorrenciais permitissem fazê-lo, mas não necessariamente um menor. Assim, como o custo de reposição é o valor atual, conceitualmente o preço presumido também é. Existem, contudo, problemas práticos ao se refletir mudanças nos valores das obrigações que são informadas no preço presumido.
- 7.90 Uma consequência de se informar as obrigações do exercício com base no preço presumido é que nenhum ganho é informado à época na qual a obrigação é aceita. O ganho ou a perda é evidenciado nas demonstrações contábeis no período em que ocorre o cumprimento da obrigação (ou liberação), já que corresponde à diferença entre a receita originada e o custo de cumprimento da obrigação.
- 7.91 A entidade pode ter a obrigação potencial que seja maior do que o preço presumido. Caso a entidade tenha que buscar a liberação do contrato, a outra parte no contrato poderá ser capaz de demandar compensação por perdas, bem como o retorno de quaisquer montantes pagos. Contudo, dado que a entidade pode liquidar a obrigação, ela pode evitar tais obrigações adicionais e seria uma representação fidedigna evidenciar a obrigação por valor inferior ao preço presumido – esta é uma situação análoga à situação do ativo que gera benefícios

superiores ao custo de reposição. Em tais circunstâncias, como explicado no item 7.42, o custo de reposição (em vez do valor em uso) é a base de mensuração mais relevante.

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

Introdução

- 8.1 Este capítulo estabelece os conceitos aplicáveis à apresentação da informação nos RCPGs, inclusive nas demonstrações contábeis dos governos e outras entidades do setor público.
- 8.2 A apresentação das informações nos RCPGs possui ligação com os capítulos 1 a 4 – os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, as necessidades dos usuários, as características qualitativas, as restrições na informação incluída nos RCPGs e a entidade que reporta a informação contábil influenciam as decisões relativas à apresentação das informações. Para a informação evidenciada nas demonstrações contábeis, a apresentação é relacionada também às definições dos elementos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração identificados nos capítulos 5 a 7, por exemplo:
- (a) a definição dos elementos afeta os itens que podem ser apresentados nas demonstrações contábeis;
 - (b) a aplicação dos critérios de reconhecimento afeta a localização da informação; e
 - (c) a seleção das bases de mensuração impacta a informação apresentada nas metodologias de mensuração.

Idioma no qual as demonstrações contábeis e outros RCPGs são divulgados

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

Apresentação

- 8.4 A apresentação corresponde à seleção, à localização e à organização da informação que é evidenciada nos RCPGs.
- 8.5 A apresentação visa fornecer informação que contribua com os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e alcança as características qualitativas, enquanto considera as restrições na informação incluída nos RCPGs. As decisões sobre a seleção, a localização e a organização da informação são tomadas em resposta às necessidades dos usuários pela informação sobre os fenômenos econômicos, financeiros e de outra natureza.
- 8.6 O Capítulo 1 explica que os RCPGs compreendem relatórios múltiplos, cada um respondendo mais diretamente a determinados aspectos dos objetivos da elaboração e divulgação da

informação contábil ou no alcance dessas informações. Adicionalmente às demonstrações contábeis, os RCPGs fornecem informação relevante, por exemplo, para avaliações do desempenho dos serviços da entidade e a sustentabilidade das suas finanças. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil aplicados à área coberta por determinado relatório orientam as decisões sobre a apresentação daquele relatório.

8.7 As decisões sobre a apresentação podem:

- (a) resultar no desenvolvimento de novo RCPG, na movimentação da informação entre os relatórios ou na fusão dos relatórios existentes; ou
- (b) ser decisões detalhadas sobre a seleção, a localização e a organização da informação no RCPG.

Decisões sobre a apresentação estão interligadas

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

Seleção da informação

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

- (a) nas demonstrações contábeis; e
- (b) nos RCPGs que não correspondam às demonstrações contábeis (outros RCPGs).

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

Seleção e natureza da informação

Natureza da informação nas demonstrações contábeis

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

- (a) possibilitar aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas por estes recursos na data do relatório;
- (b) informar as avaliações de questões como se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou de forma eficiente e eficaz para alcançar os seus objetivos na prestação de serviços; e
- (c) informar as avaliações do desempenho e a liquidez e solvência da entidade.

- 8.12 As demonstrações contábeis podem fornecer também informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual:
- (a) a entidade satisfaz os seus objetivos financeiros;
 - (b) as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e o desempenho da entidade estão em conformidade com os orçamentos aprovados; e
 - (c) a entidade observou a legislação vigente e outros regulamentos que regem a captação e a utilização de recursos públicos.
- 8.13 As demonstrações contábeis não evidenciam de modo abrangente o desempenho dos serviços da entidade. Contudo, a informação nas demonstrações contábeis pode fornecer informação relevante aos aspectos financeiros do desempenho dos serviços, como informação sobre:
- (a) receita, despesa e fluxos de caixa relativos aos serviços; e
 - (b) os ativos e os passivos que orientam as avaliações dos usuários em relação à capacidade operacional da entidade ou aos riscos financeiros que podem impactar no fornecimento do serviço.
- 8.14 Outros relatórios nos RCPGs apresentam informação adicional às demonstrações contábeis. Tal informação poderia, por exemplo, incluir:
- (a) informação sobre a sustentabilidade das finanças públicas da entidade;
 - (b) discussão e análise das demonstrações contábeis; ou
 - (c) informação sobre o desempenho dos serviços.

Informação selecionada para exposição ou evidenciação

- 8.15 A informação é selecionada para exposição ou para evidenciação nos RCPGs. A informação selecionada para exposição comunica mensagens-chave no RCPG, enquanto a informação selecionada para evidenciação torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam os usuários a entenderem a informação exposta. A evidenciação não substitui a exposição.
- 8.16 A repetição da informação no RCPG geralmente precisa ser evitada. Contudo, a mesma informação pode ser tanto exposta como evidenciada. Por exemplo, o montante exposto nas demonstrações contábeis pode ser repetido nas notas explicativas quando tais notas fornecem o detalhamento do total exposto. Do mesmo modo, a mesma informação pode ser apresentada em RCPGs diferentes para tratar diferentes propósitos.

Informação selecionada para exposição

- 8.17 Todos os RCPGs contêm mensagens-chave que são comunicadas, uma vez que todos eles contêm informação exposta. A informação exposta observa um nível conciso e compreensível de modo que os usuários possam focar nas mensagens-chave apresentadas e não serem distraídos por algum detalhe que, de outra maneira, poderia obscurecer essas mensagens. A informação exposta é destacadamente apresentada utilizando-se técnicas de apresentação apropriadas, como classificações, margens, quadros e gráficos.
- 8.18 Os itens expostos nas demonstrações contábeis fornecem informação sobre questões como, por exemplo, a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação.

- 8.19 A avaliação se o item satisfaz os critérios de reconhecimento é um dos principais mecanismos para se determinar se a informação deve ser exposta no demonstrativo que evidencia a situação patrimonial ou no demonstrativo que evidencia o desempenho das entidades do setor público e/ou divulgada nas notas explicativas ou em outro lugar nos RCPGs. Em outros casos, por exemplo, a demonstração dos fluxos de caixa apoia também o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
- 8.20 O desenvolvimento de requisitos para a exposição das rubricas dos relatórios e os respectivos totais envolve equilibrar a padronização da informação exposta (a qual facilita a compreensibilidade) com a informação que é elaborada para os fatores específicos à entidade. O objetivo tanto dos requisitos da exposição padronizada como da informação específica à entidade é assegurar que a informação necessária para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil esteja disponível para todas as entidades, ao permitir que a informação seja exposta de maneira que reflita a natureza e as operações de entidades específicas.

Informação selecionada para evidenciação

8.21 A informação evidenciada deve incluir:

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

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

8.23 A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis:

- (a) é necessária para a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis;
- (b) fornece informação que apresenta as demonstrações contábeis no contexto da entidade e o seu ambiente operacional; e
- (c) geralmente tem relação clara e demonstrável com a informação exposta nas demonstrações contábeis às quais ela pertence.

8.24 A informação evidenciada nas notas explicativas pode incluir também:

- (a) os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades);
- (b) a fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);

- (c) os detalhes dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);
- (d) os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade, por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições; e
- (e) a informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.

Princípios aplicáveis à seleção da informação

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

- (a) os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;
- (b) as características qualitativas e as restrições das informações contidas nos RCPGs; e
- (c) os fenômenos econômicos relevantes e outros fenômenos sobre os quais a informação seja necessária.

8.26 A seleção da informação contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, uma vez que deve ser aplicada à informação coberta por relatório em particular e fornecer o nível de detalhe apropriado. As decisões sobre a seleção da informação envolvem priorizar e resumir e evita a sobrecarga de informação, a qual reduz a compreensibilidade. Informação em demasia pode dificultar a compreensão das mensagens-chave por parte dos usuários e, conseqüentemente, comprometer a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

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

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

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

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

- 8.31 A informação precisa ser apresentada em base suficientemente oportuna para possibilitar aos usuários manter a administração sujeita à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para subsidiar a tomada de decisão por parte dos usuários.
- 8.32 Os RCPGs podem incluir informação adicional derivada de fontes distintas do sistema de informação financeira. As características qualitativas se aplicam a essa informação e a data da entrega dela precisa ser mais próxima possível da data da divulgação das demonstrações contábeis, de modo que seja tempestiva.

Princípios para a seleção da informação para a exposição ou evidenciação

- 8.33 As decisões sobre a exposição e a evidenciação se aplicam tanto às demonstrações contábeis quanto aos outros RCPGs. Os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil são aplicados à área coberta por relatório em particular para orientar a identificação da informação para exposição ou evidenciação. A identificação da informação para exposição e evidenciação em RCPG em particular pode envolver o desenvolvimento de:
- (a) princípios de classificação;
 - (b) lista de tipos gerais de informações que são expostas e de lista semelhante de tipos gerais de informações que são evidenciadas; e/ou
 - (c) listas de informação específica que aqueles que elaboram a informação precisam expor ou evidenciar.
- 8.34 As decisões sobre a seleção da informação a ser exposta e evidenciada são tomadas:
- (a) com referência umas às outras, em vez de estarem isoladas; e
 - (b) para comunicar efetivamente o conjunto integrado de informação.
- 8.35 As decisões sobre a seleção da informação em outros RCPGs são tomadas após considerar, cuidadosamente, a relação dos outros RCPGs com as demonstrações contábeis.

Localização da informação

- 8.36 As decisões sobre a localização da informação são tomadas sobre:
- (a) o local no qual a informação é contida no relatório; e
 - (b) o local no qual o componente do relatório está localizado.
- 8.37 A localização da informação tem impacto sobre a contribuição da informação para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e para o atendimento das características qualitativas. A localização pode afetar a maneira que os usuários interpretam a informação e a comparabilidade da informação. A localização pode ser utilizada para:
- (a) transmitir a importância relativa da informação e as suas conexões com os outros itens da informação;
 - (b) transmitir a natureza da informação;
 - (c) ligar itens de informação diferentes que se combinam para satisfazer a necessidade de um usuário em particular; e
 - (d) distinguir entre a informação selecionada para exposição e a informação selecionada para evidenciação.

Princípios para a alocação da informação entre diferentes relatórios

- 8.38 Os fatores relevantes para as decisões sobre alocar a informação entre as demonstrações contábeis e outros RCPGs incluem:
- (a) *Natureza*: se a natureza da informação – por exemplo, histórica *versus* prospectiva – indica a inclusão da informação no mesmo ou em RCPG diferente em razão das considerações relacionadas a, por exemplo, comparabilidade e/ou compreensibilidade;
 - (b) *Especificidade à jurisdição*: se os fatores específicos à jurisdição, como, por exemplo, os dispositivos legais vigentes, especificarem regras acerca da localização da informação; e
 - (c) *Conexão*: se a informação adicional considerada precisa ou não estar conectada de modo estreito com a informação já incluída em relatório existente. As conexões entre todas as informações precisam ser avaliadas, não se restringindo somente à conexão entre a informação nova e a já existente.
- 8.39 Os fatores expostos nos itens 8.36 a 8.38, os quais representam a perspectiva de se adicionar informação ao conjunto de informação já existente, também se aplicam à consideração se o agrupamento da informação existente pode ser aprimorado, o que é discutido na seção sobre a organização da informação.
- 8.40 Um RCPG específico pode ser necessário quando:
- (a) necessidades adicionais de informação do usuário, não satisfeitas por relatório existente, são identificadas; e
 - (b) um RCPG específico para satisfazer essas necessidades é mais adequado ao alcance dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e do cumprimento das características qualitativas do que a inclusão da informação em relatório já existente.

Princípios para a localização da informação dentro do relatório

- 8.41 O item 8.17 afirma que a informação exposta é destacadamente apresentada utilizando-se técnicas de apresentação apropriadas – a localização é o modo de se alcançar isso. A localização da informação dentro do relatório assegura que a informação exposta tenha o destaque apropriado e não fique obscurecida por informação evidenciada com mais detalhe e extensão.
- 8.42 A localização da informação nas demonstrações contábeis contribui para representar um panorama financeiro mais abrangente da entidade.
- 8.43 Para as demonstrações contábeis, a informação exposta é mostrada na demonstração apropriada, enquanto as evidenciações encontram-se nas notas explicativas. Distinguir a informação exposta e a informação evidenciada por meio da localização assegura que esses itens, os quais se relacionam diretamente a questões de comunicação, como, por exemplo, os itens da demonstração que evidencia a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, podem ser realçados, com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas.
- 8.44 Para outros RCPGs, a informação exposta pode estar localizada separadamente da informação evidenciada ou no mesmo local, mas difere-se da informação evidenciada e do destaque dado por meio de outra técnica de apresentação.

Organização da informação

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

- (a) como a informação está disposta no RCPG;
- (b) a estrutura geral do RCPG.

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

Natureza da informação relevante para fins de organização

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

- (a) importantes relacionamentos entre a informação; e
- (b) se a informação é para exposição ou para evidenciação.

Tipos de relacionamentos

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

- (a) aprimoramento;
- (b) similaridade; e
- (c) propósito comum.

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

8.50 *Similaridade*: a relação de similaridade existe quando a informação evidenciada em um lugar se baseia na informação relatada em outro local nos RCPGs, e a informação ou não foi ajustada ou teve ajustes relativamente menores. Por exemplo, caso a informação do desempenho dos serviços inclua o custo dos serviços, ou o valor dos ativos utilizados em diferentes serviços, pode auxiliar a demonstrar como aqueles totais se relacionam à despesa e aos ativos evidenciados nas demonstrações contábeis. Outro exemplo é a relação entre a despesa total evidenciada no orçamento e o total da despesa evidenciada na demonstração de desempenho. A conciliação ou aproximação, na medida do possível, entre os dois montantes diferentes, pode aprimorar a compreensão dos usuários sobre as finanças da entidade.

8.51 *Propósito comum*: o relacionamento de propósito comum existe quando a informação relatada em locais diferentes contribui para os mesmos fins. Um exemplo é quando demonstrações e evidenciações diferentes fornecem informação necessária para avaliações de responsabilização pelos serviços prestados. As informações sobre (a) o custo real e orçado de serviços diferentes, (b) os recursos financeiros e não financeiros utilizados na prestação de serviços diferentes e (c) o fornecimento futuro de serviços diferentes podem ser incluídos em

locais diferentes. Para tornar clara a relação entre a informação em locais diferentes, é adequado organizar a informação por intermédio da utilização de técnicas como cabeçalhos e referências.

8.52 Podem existir relações entre informações expostas em diferentes:

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

Agrupamento da informação

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

Princípios aplicáveis à organização da informação

8.54 A organização da informação:

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

8.55 A organização da informação:

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

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

- (a) as conexões com a informação proveniente de outras fontes não prejudiquem o alcance das características qualitativas do RCPG; e
- (b) a data de emissão de qualquer informação conectada seja tão próxima quanto possível à data da divulgação das demonstrações contábeis, de modo que a informação evidenciada seja tempestiva.

Comparabilidade

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

Princípios da organização da informação nas demonstrações contábeis

- 8.58 A informação exposta nas demonstrações contábeis, usualmente, é organizada em totais e subtotais numéricos. A sua organização fornece um resumo estruturado de tais parâmetros por meio dos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa.
- 8.59 Nas demonstrações contábeis, algumas relações podem existir entre:
- (a) subconjuntos de montantes expostos ou mudanças nos montantes expostos e o seu impacto nos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
 - (b) os diferentes montantes expostos em demonstrações contábeis diferentes, os quais refletem o impacto de determinado evento externo comum ou contribuem juntos para a compreensão de aspecto das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; e
 - (c) os montantes expostos e as evidenciações respectivas nas notas explicativas que explicam ou podem, de outra maneira, dar suporte à compreensão dos usuários acerca dos itens expostos.
- 8.60 A organização da informação nas demonstrações contábeis inclui decisões sobre:
- (a) o tipo e o número de demonstrações;
 - (b) o detalhamento dos totais em subcategorias significativas;
 - (c) o ordenamento e o agrupamento de itens expostos em cada demonstração;
 - (d) a identificação de agregados (aditivos ou subtrativos); e
 - (e) a identificação de outra informação para inclusão na demonstração.
- 8.61 A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis é organizada de modo que as relações com os itens evidenciados nas demonstrações contábeis sejam claras. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

Princípios para a organização da informação em outros RCPGs

- 8.62 A organização da informação em outros RCPGs, assim como para as demonstrações contábeis, busca assegurar que as mensagens-chave que são transmitidas pela informação exposta são compreensíveis. A apresentação que identifica claramente as relações relevantes aprimora a extensão na qual o relatório:
- (a) satisfaça os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;
 - (b) alcance as características qualitativas.
- 8.63 Conectar informações relacionadas auxilia os usuários a encontrar informações importantes. Algumas informações são mais compreensíveis quando organizadas em gráficos, quadros, tabelas, percentuais ou indicadores-chave de desempenho. Outra informação pode ser representada mais efetivamente de forma narrativa. A organização da informação apoia a compreensão por parte dos usuários acerca das conexões entre as informações no mesmo RCPG.
- 8.64 A organização da informação facilita as comparações ao tornar mais claro quando determinados itens são semelhantes ou não. A comparabilidade intertemporal é facilitada ao

se evitar alterações no modo em que a informação é organizada, para a mesma entidade, ano após ano, a menos que tais mudanças aprimorem a relevância e a compreensibilidade. A comparação entre entidades é facilitada quando diferentes entidades que reportam a informação contábil organizam de maneira semelhante a informação que apresentam.

Disposições Finais

- 1A. Esta estrutura conceitual entra em vigor na data de sua publicação, tendo os seus efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2017.
- 2B. Ficam revogados, a partir de 1º de janeiro de 2017:
- (a) a Resolução CFC n.º 750/1993, publicada no D.O.U., Seção 1, de 31.12.1993;
 - (b) a Resolução CFC n.º 1.111/2007, publicada no D.O.U., Seção 1, de 5.12.2007;
 - (c) a Resolução CFC n.º 1.128/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
 - (d) a Resolução CFC n.º 1.129/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
 - (e) a Resolução CFC n.º 1.130/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
 - (f) a Resolução CFC n.º 1.131/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
 - (g) a Resolução CFC n.º 1.132/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;
 - (h) os arts. 1º, 2º e 3º da Resolução CFC n.º 1.268/2009, publicada no D.O.U., Seção 1, de 21.12.2009;
 - (i) a Resolução CFC n.º 1.282/2010, publicada no D.O.U., Seção 1, de 2.6.2010;
 - (j) a Resolução CFC n.º 1.367/2011, publicada no D.O.U., Seção 1, de 29.11.2011;
 - (k) os arts. 1º e 2º da Resolução CFC n.º 1.437/2013, publicada no D.O.U., Seção 1, de 2.4.2013;
 - (l) os itens 12(a), 12(b), 12(c), 12(d), 27 e 28 da NBC T 16.6 (R1), publicada no D.O.U., Seção 1, de 31.10.2014.

Brasília, 23 de setembro de 2016.

Contador José Martonio Alves Coelho
Presidente