

## **NBC TSP 3**

### **Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro**

#### **Objetivo**

1. O objetivo desta Norma é definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e evidenciação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificações de erros. A Norma tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo e a comparabilidade com as demonstrações contábeis de outras entidades.
2. Os requisitos de evidenciação relativos a políticas contábeis, exceto aqueles que digam respeito à mudança nas políticas contábeis, são estabelecidos na NBC TSP 1, "Apresentação das Demonstrações Contábeis".

#### **Alcance**

3. **Esta Norma deve ser aplicada na seleção e na aplicação de políticas contábeis, bem como na contabilização de mudanças nas políticas contábeis, de mudanças nas estimativas contábeis e de retificações de erros de períodos anteriores.**
4. Os efeitos tributários de retificações de erros de períodos anteriores e de ajustes retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contábeis não são considerados nesta Norma já que não são relevantes para muitas entidades no setor público. Normas contábeis internacionais ou nacionais que tratam de tributos contêm orientações quanto ao tratamento dos efeitos tributários.
5. **Esta Norma se aplica a todas as entidades do setor público exceto às Empresas Estatais.**
6. O "Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público" emitido pelo IPSASB explica que as Empresas Estatais se submetem às *International Financial Reporting Standards* (IFRSs) que são emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As Empresas Estatais estão definidas na NBC TSP 1, "Apresentação das Demonstrações Contábeis".

#### **Definições**

7. **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os seguintes significados:**

**Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.**

**Mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de um ativo, que decorre da avaliação da situação atual dos ativos e passivos e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados a eles. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.**

**Aplicação impraticável de um requisito ocorre quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente a mudança em política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva de demonstração contábil para corrigir um erro se:**

**(a) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva de demonstração contábil não puderem ser determinados;**

**(b) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva de demonstração contábil exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado; ou**

**(c) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva de demonstração contábil exigir estimativas significativas de valores e se for impossível identificar objetivamente a informação sobre essas estimativas que:**

**(i) proporcione evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deviam ser reconhecidos, mensurados ou evidenciados; e**

**(ii) estaria disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior tiveram autorização para divulgação.**

**Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:**

**(a) estava disponível quando da autorização para a publicação das demonstrações contábeis desses períodos; e**

**(b) pudesse ter sido obtida com relativa facilidade e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.**

**Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, omissões, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.**

**Aplicação prospectiva de uma mudança em política contábil e de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representam, respectivamente:**

**(a) a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e**

**(b) o reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro, afetados pela mudança.**

**Aplicação retrospectiva é a aplicação de nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.**

**Reapresentação retrospectiva é a correção do reconhecimento, da mensuração e da evidenciação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de período anterior nunca tivesse ocorrido.**

**Os termos definidos em outras NBC TSPs são usados nesta Norma com o mesmo significado existente nas outras Normas, e são reproduzidos no Glossário publicado separadamente.**

## **Materialidade**

8. Avaliar se uma omissão ou uma incorreção poderia influenciar decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis, ou em outras palavras, avaliar se essa omissão ou incorreção é material requer análise das características dos usuários das demonstrações contábeis. Presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável do setor público, das atividades econômicas e da contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Dessa forma, a avaliação deve levar em conta a maneira como os usuários, com suas respectivas habilidades analíticas, poderiam ser razoavelmente influenciados na tomada de decisão econômica.

## **Políticas contábeis**

### **Seleção e aplicação de políticas contábeis**

9. **Quando uma NBC TSP se aplicar especificamente a uma transação, outro evento ou circunstância, a política ou políticas contábeis aplicadas a essa situação devem ser determinadas pela aplicação da Norma.**

10. NBCs TSP estabelecem políticas contábeis elaboradas com a finalidade de que a aplicação de tais políticas resulte em demonstrações contábeis, contendo informação relevante e confiável sobre as transações, outros eventos e condições a que se aplicam. Essas políticas não precisam ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado produzir, ou deixar de corrigir, incorreções imateriais. Tais incorreções configuram um afastamento do que recomenda as NBCs TSP para se obter uma determinada e adequada apresentação da demonstração da posição financeira (balanço patrimonial), do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício) ou da demonstração dos fluxos de caixa da entidade.
11. As NBC TSPs são acompanhadas por orientações que auxiliam as entidades a aplicar suas determinações. Todas essas orientações informam se são partes integrantes das NBC TSPs. Orientações que são parte integrante das NBC TSP são impositivas. Orientações que não são parte integrante das NBC TSPs não contém determinações para as Demonstrações Contábeis.
12. **Na ausência de uma NBC TSP que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulte em informação que seja:**
  - (a) relevante para a tomada de decisão por parte dos usuários; e**
  - (b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:**
    - (i) representem fidedignamente a posição financeira (balanço patrimonial) , o desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício) e os fluxos de caixa da entidade;**
    - (ii) reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal;**
    - (iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés;**
    - (iv) sejam prudentes; e**
    - (v) sejam completas em todos os aspectos materiais.**
13. O parágrafo 12 requer o desenvolvimento de políticas contábeis para assegurar que as demonstrações contábeis proporcionem informações que atendam um conjunto de características qualitativas. O Apêndice B da NBC TSP 1 resume as características qualitativas das demonstrações contábeis.

14. **Ao exercer os julgamentos descritos no parágrafo 12, a administração deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:**

**(a) os requisitos das NBC TSPs que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e**

**(b) as definições, os critérios de reconhecimento e de mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas contidos em outras NBC TSPs.**

15. **Ao exercer os julgamentos descritos no parágrafo 12, a administração pode também considerar os mais recentes pronunciamentos emitidos por outros órgãos normatizadores da Contabilidade e práticas aceitas pelo setor público ou privado sobre o assunto em questão, mas somente até o ponto em que estes pronunciamentos não entrem em conflito com as fontes enunciadas no parágrafo 14. Por exemplo, pronunciamentos do IASB, incluindo "Modelo para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis", IFRSs e Interpretações emitidas pelos seguintes comitês: the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou antigo Standing Interpretations Committee (SIC).**

#### **Uniformidade de políticas contábeis**

16. **A entidade deve selecionar e aplicar suas políticas contábeis uniformemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que uma NBC TSP especificamente exija ou permita a classificação de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas. Se uma Norma exigir ou permitir tal classificação, uma política contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada uniformemente para cada categoria.**

#### **Mudanças nas Políticas Contábeis**

17. **A entidade deve alterar uma política contábil apenas se a mudança:**

**(a) for exigida por uma NBC TSP; ou**

**(b) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição financeira, do desempenho financeiro ou dos fluxos de caixa da entidade.**

18. **Os usuários das demonstrações contábeis devem ter a possibilidade de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira (balanço**

patrimonial), no seu desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício) e nos seus fluxos de caixa. Por isso, devem ser aplicadas as mesmas políticas contábeis em cada período e de um período para o outro, a menos que uma mudança em política contábil esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no parágrafo 17.

19. **A mudança do regime de caixa para o de competência (ou vice versa) é uma mudança de política contábil.**
20. **A mudança de tratamento contábil, reconhecimento ou mensuração de uma transação, evento ou condição de acordo com um regime contábil é percebida como uma mudança de política contábil.**
21. **Não constituem mudanças nas políticas contábeis:**
  - (a) **a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que sejam diferentes, em essência, daqueles que ocorriam anteriormente; e**
  - (b) **a adoção de nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais.**
22. **A aplicação inicial de uma política de reavaliação de ativos, em conformidade com a NBC TSP 17 – Ativo Imobilizado ou com a NBC TSP 31 – Ativo Intangível é uma mudança na política contábil a ser tratada como reavaliação de acordo com o NBC TSP 17 ou NBC TSP 31, e não conforme com esta Norma (NBC TSP 3) em particular.**
23. Os parágrafos 24–36 não se aplicam à mudança de política contábil descrita no parágrafo 22.

*Aplicação de mudanças de políticas contábeis*

24. **Definições sujeitas ao parágrafo 28:**
  - (a) **A entidade deve contabilizar uma mudança na política contábil resultante da adoção inicial de uma NBC TSP, de acordo com as disposições transitórias específicas, se essas existirem, expressas nessa Norma; e**

**(b) Quando a entidade muda uma política contábil na adoção inicial de uma NBC TSP que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa mudança, ou quando muda uma política contábil voluntariamente, ela deve aplicar essa mudança retrospectivamente.**

25. Para fins desta NBC TSP, a adoção antecipada de uma Norma não deve ser considerada como mudança voluntária na política contábil.
26. Na ausência de uma NBC TSP que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração pode, de acordo com o parágrafo 15, aplicar uma política contábil proveniente de pronunciamentos mais recentes emanados de outros órgãos técnicos normatizadores e que sejam aceitas pelas práticas adotadas pelo setor público e privado, mas desde que sejam consistentes com o parágrafo 14. Por exemplo, pronunciamentos do IASB, incluindo "Modelo para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis", IFRSs e Interpretações emitidas pelos seguintes comitês: the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou antigo Standing Interpretations Committee (SIC). Se, ao seguir uma mudança de referida norma, a entidade optar por mudar uma política contábil, essa mudança deve ser contabilizada e evidenciada como mudança voluntária na política contábil.

#### **Aplicação retrospectiva**

27. **Observado o disposto no parágrafo 28, quando uma mudança na política contábil é aplicada, retrospectivamente, de acordo com os parágrafos 24(a) ou (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado para o período anterior mais antigo apresentado e ajustar também os demais montantes comparativos divulgados para cada período anterior apresentado, como se a nova política contábil tivesse sempre sido aplicada.**

#### **Limitação à aplicação retrospectiva**

28. **Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos parágrafos 24(a) ou (b), uma mudança na política contábil deve ser aplicada retrospectivamente, exceto quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo da mudança.**
29. **Quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período resultantes da mudança na política contábil sobre as informações comparativas de um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contábil aos saldos contábeis de ativos e passivos de abertura do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação**

**retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve proceder ao ajuste correspondente no saldo de abertura de cada componente afetado dos ativos líquidos / Patrimônio Líquido desse período.**

30. **Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de uma nova política contábil a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contábil prospectivamente a partir do período mais antigo possível.**
31. Quando a entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, ela deve aplicar a nova política contábil à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior é considerada não praticável se não for praticável determinar o efeito cumulativo nos montantes dos balanços de abertura e de encerramento desse período. O valor do ajuste resultante, relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações contábeis, é registrado no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado do período anterior mais antigo apresentado. Geralmente, o ajuste é registrado em superávits ou déficits acumulados. Contudo, o ajuste pode ser feito em outro componente dos ativos líquidos / patrimônio líquido (por exemplo, para cumprir uma NBC TSP específica). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.
32. Quando for impraticável a uma entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 30, deve aplicar a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Portanto, desconsidera-se a parcela do ajuste cumulativo em ativos, passivos e ativos líquidos / patrimônio líquido correspondente a períodos anteriores ao período mais antigo praticável. A mudança na política contábil é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a nova política prospectivamente a partir de qualquer período anterior. Os parágrafos 55 a 58 oferecem orientação sobre o que fazer quando é impraticável aplicar uma nova política contábil a um ou mais períodos anteriores.

#### *Evidenciação*

33. **Quando a adoção inicial de uma NBC TSP tiver um efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, tal efeito deverá ser reconhecido, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter um efeito em períodos futuros, a entidade deve evidenciar:**

- (a) o título da NBC TSP;**
- (b) quando aplicável, que a mudança na política contábil é feita de acordo com as disposições transitórias da aplicação inicial da referida NBC TSP;**
- (c) a natureza da mudança na política contábil;**
- (d) quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias;**
- (e) quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeito em futuros períodos;**
- (f) o montante dos ajustes para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, esses ajustes serão reconhecidos e registrados em cada da demonstração contábil.**
- (g) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e**
- (h) se a aplicação retrospectiva exigida pelos parágrafos 24(a) ou (b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, devem ser evidenciadas as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada.**

**As demonstrações contábeis de períodos subseqüentes não precisam repetir essas evidenciações.**

- 34. Quando uma mudança voluntária em políticas contábeis tiver efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, esse efeito será reconhecido e registrado naquele período, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros. No caso de ocorrer o reconhecimento e registro do referido efeito a entidade deverá :**
- (a) evidenciar a natureza da mudança na política contábil;**
  - (b) evidenciar as razões pelas quais a aplicação da nova política contábil proporciona informação confiável e mais relevante;**
  - (c) evidenciar os montantes dos ajustes para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até onde seja praticável. Esses ajustes serão reconhecidos e registrados em cada elemento da demonstração contábil que tenha sido afetado; e**
  - (d) evidenciar o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até onde seja praticável; e**
  - (e) no caso em que a aplicação retrospectiva for impraticável para um específico período anterior, ou para períodos anteriores aos apresentados, a entidade deverá evidenciar tanto as circunstâncias que levaram à existência**

**dessa condição, quanto a descrição de como e desde quando a mudança da política contábil tem sido aplicada.**

**As demonstrações contábeis de períodos subseqüentes não precisam repetir essas evidenciações.**

35. **Quando uma entidade não adotar antecipadamente uma nova NBC TSP já emitida, mas ainda não qualificada como uma NBC TSP de aplicação obrigatória, a entidade deve evidenciar:**

**(a) tal fato; e**

**(b) informação disponível ou razoavelmente estimável que seja relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação da nova NBC TSP terá sobre nas demonstrações contábeis da entidade no período de aplicação inicial dessa norma.**

36. **Ao cumprir o parágrafo 35, a entidade deve proceder à evidenciação:**

(a) do título da nova NBC TSP;

(b) da natureza da mudança ou das mudanças iminentes na política contábil;

(c) da data a partir da qual é exigida a aplicação da Norma;

(d) da data a partir da qual ela (a entidade) planeja aplicar inicialmente a Norma; e

(e) de qualquer uma das duas alternativas abaixo:

(i) evidenciação de uma discussão do impacto que se espera que a aplicação inicial da NBC TSP tenha sobre as demonstrações contábeis da entidade ou,

(ii) se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente estimável, deverá haver a evidenciação da explicação acerca dessa impossibilidade.

### **Mudança nas estimativas contábeis**

37. Como consequência das incertezas inerentes aos serviços de entrega de encomendas, gerenciamento de comércio ou outras atividades, muitos itens nas demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

a) receita tributária devida ao governo;

b) inadimplência decorrente de tributos de liquidação duvidosa;

- c) obsolescência de estoque;
  - d) valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros;
  - e) vida útil ou o padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos ou serviços potenciais incorporados em ativos depreciáveis; ou a porcentagem de conclusão na construção de estradas; e
  - f) obrigações decorrentes de garantias.
38. O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.
39. A estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de novas informações ou de maior experiência. Dada a sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de erro.
40. Uma mudança de método de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil. Na dúvida em determinar se uma mudança é uma mudança na política contábil ou é uma mudança na estimativa contábil, a mudança é tratada como mudança na estimativa contábil.
41. **O efeito de uma mudança na estimativa contábil que não seja uma mudança à qual se aplique o parágrafo 42 deve ser reconhecido prospectivamente, incluindo-o no superávit ou no déficit no:**
- (a) **período da mudança, se a mudança afetar apenas esse período; ou**
  - (b) **período da mudança e futuros períodos, se a mudança afetar todos eles.**
42. **Na medida em que a mudança na estimativa contábil resulte em mudanças em ativos e passivos, ou relacione-se a componente dos ativos líquidos / patrimônio líquido, ela deve ser reconhecida pelo ajuste no correspondente valor contábil do componente do ativo, do passivo ou dos ativos líquidos / patrimônio líquido no período da mudança.**
43. O reconhecimento prospectivo do efeito de uma mudança na forma de elaborar uma estimativa contábil significa que a mudança é aplicada a transações, outros eventos e condições a partir da data da mudança na forma de elaborar uma estimativa. Uma mudança na forma de elaborar uma estimativa contábil pode afetar apenas o

superávit ou o déficit do período corrente ou o superávit ou o déficit tanto do período corrente como de períodos futuros. Por exemplo, uma mudança na estimativa do montante de créditos de liquidação duvidosa afeta apenas o superávit ou o déficit do período corrente e, por conseguinte, é reconhecida no período corrente. **Por outro lado**, a mudança na forma de estimar a vida útil de ativo depreciable, ou a mudança na forma de elaborar a estimativa do padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos ou do serviço potencial incorporado desse tipo de ativo, afeta as despesas com depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança relacionada com o período corrente é reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso exista, em períodos futuros é reconhecido como receita ou despesa nesses períodos futuros.

### **Evidenciação**

44. **A entidade deve evidenciar a natureza e o montante obtido por meio de uma mudança na forma de elaboração de uma estimativa contábil que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes, exceto para os casos de tentativa de evidenciação do efeito em períodos subsequentes em que a estimativa do efeito for impraticável.**
45. **Se o montante do efeito em períodos subsequentes não for evidenciado porque a estimativa do mesmo é impraticável, a entidade deve evidenciar tal fato.**

### **Retificação de erro**

46. Erros podem ocorrer no reconhecimento, na mensuração, na apresentação ou na evidenciação de elementos de demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis não estarão em conformidade com as NBC TSP se contiverem erros materiais ou erros imateriais cometidos intencionalmente para forjar determinada apresentação da posição financeira, do desempenho financeiro ou dos fluxos de caixa da entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período devem ser corrigidos antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para publicação. Contudo, os erros materiais, por vezes, não são descobertos até um período subsequente, e esses erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis desse período subsequente (ver parágrafos 47-51).

47. **De acordo com o disposto no parágrafo 48, a entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações contábeis cuja autorização para publicação ocorra após a descoberta de tais erros. A correção deve seguir alternativamente os seguintes critérios:**

**a) A entidade deve corrigir o(s) erro(s) por meio da reapresentação dos valores comparativos do(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que (ou nos quais) o erro tenha ocorrido; ou**

**b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, o erro será corrigido por meio da reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, dos passivos e dos ativos líquidos / patrimônio líquido do período anterior mais antigo apresentado.**

#### **Limitações da reapresentação retrospectiva**

48. **Um erro de período anterior deve ser corrigido por meio de reapresentação retrospectiva, salvo quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo do erro.**
49. **Quando for impraticável determinar os efeitos de erro em um período específico na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e ativos líquidos / patrimônio líquido do período mais antigo para o qual seja praticável a reapresentação retrospectiva (que pode ser o período corrente).**
50. **Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.**
51. **No caso de retificação de erro de período anterior, o efeito desse erro deve ser excluído do superávit ou do déficit do período no qual o erro foi descoberto. Qualquer informação apresentada a respeito de períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, deve também ser retificada nos períodos tão antigos quanto for praticável.**
52. **Quando for impraticável determinar o montante de um erro (por exemplo, erro na aplicação de política contábil) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 50,**

retifica a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Dessa forma, ignorará a parcela da retificação de erros cumulativos de ativos, passivos e de ativos líquidos / patrimônio líquido relativa a períodos anteriores à data em que a retificação do erro foi praticável. Os parágrafos 55 a 58 fornecem orientação sobre quando é impraticável corrigir erro para um ou mais períodos anteriores.

53. As correções de erro distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de uma contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não constitui retificação de erro.

#### **Evidenciação de erro de período anterior**

54. **Ao aplicar o parágrafo 47, a entidade deve fazer as seguintes evidenciações:**

- (a) **evidenciar a natureza do erro de período anterior;**
- (b) **para cada período anterior apresentado, e até onde for praticável, a entidade deve evidenciar o montante de retificação de cada elemento componente da demonstração contábil que tenha sido afetada.**
- (c) **evidenciar o montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado; e**
- (d) **no caso em que a reapresentação retrospectiva for impraticável para um específico período anterior, a entidade deverá evidenciar tanto as circunstâncias que levaram à existência dessa condição, quanto a descrição de como e desde quando o erro foi retificado.**

**As demonstrações contábeis de períodos subsequentes à retificação do erro não precisam repetir essas evidenciações.**

#### **Impraticabilidade da aplicação retrospectiva de políticas contábeis e reapresentação retrospectiva**

55. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informações comparativas de um ou mais períodos anteriores apresentados para fins de comparação com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido reunidas informações necessárias em período anterior, de tal forma que não seja possível a aplicação retrospectiva de nova política contábil (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 56 a 58, a sua aplicação prospectiva a períodos anteriores) ou a reapresentação retrospectiva para retificação de erro atribuído a determinado período anterior, podendo ser impraticável recriar essa informação.
56. É comum a existência de necessidade de adoção de estimativas para a aplicação de uma política contábil a elementos das demonstrações

contábeis reconhecidos ou evidenciados decorrentes de operações, eventos ou condições. As estimativas são, por natureza, subjetivas e podem ser desenvolvidas após a data do balanço. A elaboração de estimativas é potencialmente mais difícil em situações nas quais ocorrem ou a aplicação de políticas contábeis ou a retificação retrospectiva de erros com o fim de corrigir erro de período anterior. A dificuldade existente nessas situações ocorre por que um período mais prolongado pode ter transcorrido desde a ocorrência da transação, evento ou condição até o momento em se constatou a necessidade de elaborar a estimativa. Entretanto, o objetivo das estimativas relacionadas a períodos anteriores deve ser igual ao das estimativas desenvolvidas no período corrente, qual seja, o objetivo de refletir as reais circunstâncias existentes na ocasião em que ocorreu a transação, outro evento ou outra circunstância.

57. Por isso, aplicar, retrospectivamente, nova política contábil ou corrigir erro de período anterior exige que:

(a) se identifique a informação que forneça evidência(s) das circunstâncias que existiam à época em que a transação, outro evento ou condição ocorreu; e

(b) se identifique a informação que teria estado disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior receberam autorização para publicação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, a estimativa do valor justo não baseada em preço observável ou em variáveis observáveis), é impraticável identificar esses tipos de informação. Caso a aplicação retrospectiva de políticas contábeis ou a reapresentação retrospectiva exigir que se faça uma estimativa significativa para a qual seja impossível identificar esses dois tipos de informação, é impraticável aplicar retrospectivamente a nova política contábil ou retificar retrospectivamente o erro de período anterior.

58. Não se deve usar percepção tardia do que deveria ter sido feito ao aplicar nova política contábil ou ao corrigir erros atribuíveis a período anterior, nem se deve fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções da administração em período anterior, também não se deve estimar valores reconhecidos, mensurados ou evidenciados em períodos anteriores. Por exemplo, quando uma entidade corrige erro de período anterior associado à classificação de um prédio do governo como uma propriedade para investimento (o edifício foi anteriormente classificado como ativo imobilizado), se a administração tiver decidido em um período posterior ocupar tal edifício para servir como um escritório, isso não deve alterar a classificação atribuída ao prédio naquele período,. Além disso, quando a entidade corrige erro de período anterior ao mensurar o passivo relativo ao custo para limpar a poluição decorrente de operações do governo de acordo com a NBC TSP 19, "Provisões, Passivos

Contingentes e Ativos Contingentes” deve ignorar informação acerca de derramamento anormal de quantidade substancial de combustível de uma embarcação de suprimentos navais durante o período seguinte ao período em que as demonstrações contábeis do período anterior foram autorizadas para publicação. O fato de estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se retifica informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajuste ou a correção confiável da informação comparativa.