**NBC TSP 3 – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES**

|  |  |
| --- | --- |
| **Sumário** | **Item** |
| **Objetivo** |  |
| **Alcance** | **1-17** |
| **Benefícios Sociais** | **7-11** |
| **Outras Exclusões do Alcance da Norma** | **12-17** |
| **Definições** | **18-21** |
| **Provisões e Outros Passivos** | **19** |
| **Relação entre Provisões e Passivos Contingentes** | **20-21** |
| **Reconhecimento** | **22-43** |
| **Provisões** | **22-34** |
| **Obrigação Presente** | **23-24** |
| **Evento Passado** | **25-30** |
| **Saída Provável de Recursos que Incorporam Benefícios Econômicos ou Potencial de Serviços** | **31-32** |
| **Estimativa Confiável da Obrigação** | **33-34** |
| **Passivos Contingentes** | **35-38** |
| **Ativos Contingentes** | **39-43** |
| **Mensuração** | **44-62** |
| **Melhor Estimativa** | **44-49** |
| **Riscos e Incertezas** | **50-52** |
| **Valor Presente** | **53-57** |
| **Eventos Futuros** | **58-60** |
| **Alienação Esperada de Ativos** | **61-62** |
| **Reembolsos** | **63-68** |
| **Mudanças nas Provisões** | **69-70** |
| **Uso de Provisão** | **71-72** |
| **Aplicação das Regras de Reconhecimento e Mensuração** | **73-96** |
| **Perda Operacional Futura** | **73-75** |
| **Contratos Onerosos** | **76-80** |
| **Reestruturação** | **81-96** |
| **Venda ou Transferência de Operações** | **90-92** |
| **Provisões de Reestruturação** | **93-96** |
| **Divulgação** | **97-109** |
| **Disposições Transitórias** | **110** |
| **Data de Vigência** | **111-112** |

**Objetivo**

O objetivo desta Norma é a) definir provisões, ativos e passivos contingentes, e b) identificar as circunstâncias nas quais as provisões devam ser reconhecidas, bem como sua forma de mensuração e evidenciação. A norma também exige que certas informações acerca dos ativos e passivos contingentes sejam divulgadas em notas explicativas às demonstrações contábeis, de modo a possibilitar que os usuários entendam sua natureza, valores e vencimento.

**Alcance**

1. **Uma entidade que elabora e apresenta suas demonstrações contábeis no regime de competência deve aplicar esta Norma ao contabilizar as provisões, ativos e passivos contingentes, exceto se:**
2. **(*não convergido*)**
3. **[removido]**
4. **decorrerem de contratos a executar, com exceção de contratos onerosos, sujeitos a outras provisões deste parágrafo;**
5. **decorrerem de contratos de seguro dentro do escopo de normas contábeis nacionais ou internacionais relacionadas a seguros;**
6. **forem tratados em outra NBC TSP;**
7. **forem relacionados a tributos ou a sua repartição; e**
8. **decorrerem de benefícios a empregados, exceto se os benefícios da rescisão contratual resultarem de um processo de reestruturação, conforme tratado nesta norma.**
9. **Esta Norma se aplica a todas as entidades do setor público, com exceção das empresas estatais não dependentes.**
10. (*não convergido*).
11. (*não convergido*).
12. [removido]
13. Esta Norma se aplica a provisões para reestruturação (incluindo a descontinuidade de operações).

**Benefícios Sociais**

1. (*não convergido*)
2. (*não convergido*)
3. (*não convergido*)
4. (*não convergido*)
5. (*não convergido*)

**Outras Exclusões do Escopo desta Norma**

1. Esta Norma não se aplica a contratos de execução a menos que sejam onerosos.
2. Quando outra NBC TSP tratar de um tipo específico de provisão, ativo ou passivo contingente, a entidade aplicará aquela Norma no lugar desta.
3. (*não convergido*)
4. (*não convergido*)
5. Esta Norma não trata de provisões relacionadas a tributos e/ou repartição de Receitas. Também não trata de provisões provenientes de benefícios a empregados.
6. Alguns montantes tratados como provisões podem estar relacionados com o reconhecimento de Receitas. Exemplo corresponde à situação em que a entidade fornece garantias em contrapartida a uma remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento de Receitas. A NBC TSP XX, "Receitas de Transações com Contraprestação", identifica as circunstâncias em que as Receitas de transações com contraprestação são reconhecidas e fornece as orientações práticas na aplicação do critério de reconhecimento.
7. Esta Norma define provisões como passivos de prazo ou valor incerto. O termo provisão não deve remeter a elementos do ativo, como ajuste para perdas de recebíveis, por exemplo.
8. (*não convergido*)

**Definições**

1. **Esta norma utiliza os seguintes termos com os significados especificados:**

**Uma obrigação não formalizada é uma obrigação que deriva das ações de uma entidade, onde:**

1. **por um padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou a declaração presente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e**
2. **como resultado, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que arcará com tais responsabilidades.**

**Um ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não completamente sob o controle da entidade.**

**Um passivo contingente é:**

1. **Uma possível obrigação que resulta de eventos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não completamente sob o controle da entidade; ou**
2. **Uma obrigação presente que decorre de eventos passados, mas não é reconhecida porque:**
	1. **É improvável que um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou**
	2. **O valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.**

**Contratos a executar são aqueles em que nenhuma das partes cumpriu quaisquer de suas obrigações ou ambas as partes executaram parcialmente suas obrigações na mesma proporção.**

**Uma obrigação legal é uma obrigação que deriva de:**

1. **um contrato (tanto em termos implícitos quanto explícitos);**
2. **legislação; ou**
3. **outra ação legal.**

**Um evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não possua alternativa realista senão a liquidar essa obrigação.**

**Um contrato oneroso é um contrato de troca de bens ou serviços para o qual os custos inevitáveis de atender suas obrigações excedem os benefícios econômicos ou potencial de serviços que se espera receber.**

**Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incerto.**

**Uma reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração da entidade, e que materialmente altera:**

1. **O âmbito do negócio da entidade; ou**
2. **O modo com que o negócio é conduzido.**

**(*não convergido*)**

**Provisões e Outros Passivos**

1. As provisões podem ser diferenciadas de outros passivos como contas a pagar e demais obrigações por competência (*accruals*) devido à incerteza acerca do prazo ou do valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por distinção:
2. Contas a pagar são passivos relacionados a mercadorias ou serviços que foram entregues ou prestados, e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e
3. Obrigações por competência são passivos relacionados a mercadorias ou serviços que foram recebidos ou prestados mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo os valores devidos aos empregados (por exemplo, valores relacionados ao pagamento de férias). Embora em certos momentos seja necessário estimar o valor ou o prazo das obrigações por competência, a incerteza é geralmente muito menor que nas provisões.

Obrigações por competência são geralmente divulgadas como parte das contas a pagar. Por sua vez, as provisões são divulgadas separadamente.

**Relação entre as Provisões e os Passivos Contingentes**

1. De modo geral, todas as provisões são contingentes porque guardam incertezas quanto ao seu prazo ou valor. Contudo, para fins desta Norma o termo contingente é usado para ativos e passivos que não são reconhecidos porque sua existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos e não totalmente sob o controle da entidade. Ademais, o termo passivo contingente é utilizado para passivos que atendam os critérios de reconhecimento.
2. Esta Norma faz distinção entre:
3. Provisões - que são reconhecidas como passivos (assumindo que uma estimativa confiável possa ser realizada) por serem obrigações presentes e ser provável que um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviço seja necessário para liquidar as obrigações; e
4. Passivos contingentes - não reconhecidos como passivos porque são:
5. Possíveis obrigações, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem uma obrigação presente que pode levar a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços; ou
6. Obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (ou porque não é provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação, ou porque uma estimativa suficientemente confiável acerca do valor da obrigação não pode ser realizada).

**Reconhecimento**

**Provisões**

1. **Uma provisão deve ser reconhecida quando:**
2. **Uma entidade tem uma obrigação presente (formalizada ou não) decorrente de um evento passado;**
3. **for provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para que a obrigação seja liquidada; e**
4. **uma estimativa confiável possa ser realizada acerca do valor da obrigação.**

**Se estas condições não forem atendidas, nenhuma provisão deverá ser reconhecida.**

*Obrigação Presente*

1. **Em alguns casos, não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação se, levando-se em consideração todas as evidências disponíveis, for mais provável que uma obrigação exista no momento da divulgação das demonstrações contábeis.**
2. Na maior parte dos casos será claro se um evento passado originou uma obrigação presente. Contudo, em alguns casos, como por exemplo em uma ação judicial, pode ser questionável se certos eventos ocorreram ou se resultaram em uma obrigação presente. Nestes casos, uma entidade determina se uma obrigação presente existe à data de divulgação das demonstrações contábeis ao considerar todas as evidências disponíveis, incluindo, por exemplo, as opiniões de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional fornecida por eventos após a divulgação das demonstrações contábeis. Com base em tal evidência:
3. Se for mais provável que uma obrigação presente exista à data de divulgação das demonstrações contábeis, a entidade reconhece a provisão (se os critérios de reconhecimento forem atendidos); e
4. Se for mais provável que nenhuma obrigação exista à data de divulgação das demonstrações contábeis, a entidade evidenciará um passivo contingente, ao menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou potencial de serviços seja remota (ver parágrafo 100).

*Evento Passado*

1. **Um evento passado que leva a uma obrigação presente é denominado evento que cria obrigação. Para um evento ser caracterizado como um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não possua alternativa realista a liquidar a obrigação criada pelo evento. Este é o caso apenas:**
2. **Quando a liquidação da obrigação puder ser exigida por lei; ou**
3. **no caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros acerca do cumprimento da obrigação pela entidade.**
4. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira de uma entidade ao final do exercício contábil e não de sua possível posição no futuro. Assim, nenhuma provisão é reconhecida para Despesas ainda por ocorrer no curso da operação futura da entidade. Os únicos passivos reconhecidos no balanço patrimonial da entidade são aqueles existentes à data da divulgação.
5. São reconhecidas como provisões apenas as obrigações decorrentes de eventos passados que existam independentemente das ações futuras da entidade (ou seja, a gestão futura da entidade). Exemplos de tais obrigações são multas ou custos de reparação provenientes de danos ambientais, conforme imposto pela legislação à entidade do setor público. Quando da liquidação, ambas as obrigações levam à saída de recursos que incorporam benefícios ou potencial de serviços, independentemente das ações futuras da entidade do setor público. Do mesmo modo, uma entidade do setor público reconhece uma provisão referente às Despesas de desativação de uma instalação de defesa ou de uma usina nuclear de propriedade do governo, na extensão em que estiver obrigada a restaurar danos já causados. Por outro lado, devido a requisitos legais, à pressão de eleitores ou ao desejo de demonstrar liderança na comunidade, uma entidade pode precisar levar adiante gastos para operar de modo particular no futuro. Um exemplo corresponde à decisão por parte de uma entidade do setor público em se enquadrar em controles de emissão de gases poluentes veiculares. Outro corresponde a um laboratório governamental que decide instalar filtros para proteger os empregados dos gases de certos produtos químicos. Pelo fato de as entidades poderem evitar o gasto futuro decorrente de suas ações futuras - por exemplo, por meio da mudança na forma de operação - elas não possuem obrigação presente relacionada ao gasto futuro, e nenhuma provisão é reconhecida.
6. Uma obrigação sempre envolve outra parte a quem a obrigação é devida (terceiros). Contudo, não é necessário identificar a parte a quem a obrigação é devida - de fato, a obrigação pode ser devida ao público em geral. Como a obrigação sempre envolve um compromisso para com um terceiro, a decisão da entidade (por meio de seus gestores, corpo diretivo ou entidade controladora) não origina uma obrigação não formalizada na data de divulgação das demonstrações contábeis, a menos que a decisão tenha sido comunicada aos terceiros antes da divulgação das demonstrações contábeis, criando uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.
7. Um evento que não dá origem imediata a uma obrigação pode fazê-lo posteriormente, devido a mudanças na legislação ou a um ato da entidade. Por exemplo, quando um dano ambiental é causado por um órgão de governo, pode inexistir obrigação de reparação. Contudo, a causa do dano se tornará um fato gerador de obrigação a partir do momento em que uma nova lei vier a exigir que o dano seja reparado, ou quando o governo aceita a responsabilidade pela reparação de modo a criar uma obrigação não formalizada.
8. Quando os detalhes de uma nova lei proposta ainda estiverem por ser finalizados, a obrigação somente surgirá quando for praticamente certo que tal legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Para os fins desta Norma, esse tipo de obrigação é tratado como uma obrigação legal. No entanto, diferenças nas circunstâncias relacionadas a esta promulgação frequentemente tornam impossível especificar um único evento que faria a promulgação da lei praticamente certa. Em muitos casos será impossível estar praticamente certo da promulgação de legislação até que o fato ocorra. Deste modo, qualquer decisão sobre a existência de uma obrigação deve aguardar a promulgação da lei proposta.

*Provável Saída de Recursos que Incorporam Benefícios Econômicos ou Potencial de Serviços*

1. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não apenas uma obrigação presente, mas também a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar essa obrigação. Para os fins desta Norma, uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se a probabilidade de o evento ocorrer for maior que a de não ocorrer. Quando não for provável que a obrigação presente exista, a entidade deverá evidenciar um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja remota (ver parágrafo 100).
2. Existindo várias obrigações semelhantes (por exemplo, uma obrigação do governo para compensar indivíduos que receberam sangue contaminado de um hospital público), a probabilidade de que uma saída de recursos seja necessária para liquidar a obrigação deve ser determinada ao se considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora a probabilidade de saída de recursos para um caso específico seja pequena, pode ser provável que alguma saída de recursos seja necessária para liquidar o tipo de obrigação como um todo. Neste caso, uma provisão é reconhecida (se os demais critérios de reconhecimento forem atendidos).

*Estimativa Confiável da Obrigação*

1. O uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente válido no caso das provisões, que por natureza têm mais incerteza que a maior parte dos demais ativos e passivos. Com exceção de casos extremamente raros, uma entidade é capaz de determinar um intervalo de possíveis resultados e, desse modo, pode realizar uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para uso no reconhecimento da provisão.
2. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser realizada, há existência de um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como passivo contingente (ver parágrafo 100).

**Passivos Contingentes**

1. **Uma entidade não deve reconhecer passivos contingentes.**
2. Um passivo contingente é evidenciado, conforme exigido pelo parágrafo 100, a menos que seja remota a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços.
3. Quando uma entidade é corresponsável ou solidariamente responsável por uma obrigação, a parcela da obrigação que se espera ser liquidado pelos demais responsáveis é tratada como um passivo contingente. Por exemplo, no caso de uma dívida relacionada a um empreendimento conjunto (*joint venture*), a parcela da obrigação que se espera ser cumprida pelas demais participantes do empreendimento é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão para a parte da obrigação para a qual é provável a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços, com exceção das raras circunstâncias em que nenhuma estimativa confiável possa ser realizada.
4. Passivos contingentes podem desenvolver-se de um modo distinto do inicialmente esperado. Portanto, são continuamente avaliados para determinar se um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviço se tornou provável. Se ficar provável que um fluxo de saída de benefícios econômicos ou de potencial de serviços será exigido para um item previamente tratado como um passivo contingente, uma provisão é reconhecida nas demonstrações contábeis do período em que ocorreu a mudança na probabilidade (com exceção dos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável puder ser feita). Por exemplo, uma entidade do governo local pode ter desobedecido a uma lei ambiental, mas ainda não é certo se houve algum dano ambiental. Quando posteriormente ficar clara a ocorrência de danos e a necessidade de reparação, a entidade reconheceria uma provisão porque uma saída de benefícios econômicos passou a ser provável.

**Ativos Contingentes**

1. **Uma entidade não deve reconhecer ativos contingentes.**
2. Ativos contingentes usualmente decorrem de eventos não planejados ou inesperados que (a) não estejam totalmente sob o controle da entidade e (b) que dão origem a possibilidade de uma entrada de recursos econômicos ou potencial de serviços para a entidade. Um exemplo corresponde a uma reivindicação de uma entidade por meio de processos legais, onde o resultado é incerto.
3. Ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que podem resultar no reconhecimento de Receitas que nunca virão a ser realizadas. Entretanto, quando a realização da receita é virtualmente certa, o ativo não mais é um ativo contingente e seu reconhecimento é adequado.
4. Um ativo contingente é evidenciado, conforme exigido pelo parágrafo 105, quando uma entrada de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços for provável.
5. Ativos contingentes são reavaliados continuamente para assegurar que os reflexos de sua evolução sejam adequadamente apresentados nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços surgirá e que o valor do ativo pode ser mensurado corretamente, o ativo e a receita relacionada são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança. Se uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços se torna provável, a entidade evidencia o ativo contingente (verificar o parágrafo 105).

**Mensuração**

**Melhor Estimativa**

1. **O valor reconhecido como uma provisão deve corresponder à melhor estimativa do gasto necessário para liquidar a obrigação presente na data de divulgação das demonstrações contábeis.**
2. A melhor estimativa do gasto necessário para a extinção da obrigação presente corresponde ao valor que a entidade racionalmente pagaria para, à data do balanço, liquidar a obrigação ou para transferi-la para um terceiro. Frequentemente será impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação à data do balanço. Entretanto, a estimativa do valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso necessário à liquidação da obrigação presente à data das demonstrações contábeis.
3. As estimativas dos resultados e efeitos financeiros são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de casos similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à divulgação das demonstrações contábeis.

Exemplo:

Um laboratório médico do governo fornece scanners de diagnóstico ultrassom para centros médicos e hospitais, públicos e privados, com base na recuperação total dos custos. O equipamento é fornecido com uma garantia segundo a qual os centros médicos e hospitais são cobertos pelos custos dos reparos de quaisquer defeitos que surjam nos primeiros seis meses após a aquisição dos aparelhos. Se pequenos defeitos forem identificados em todos os equipamentos fornecidos, resultar-se-ia em custos de reparo de 1 milhão de UM. Se grandes defeitos forem identificados em todos os equipamentos fornecidos, resultaria-se em custos de reparos de 4 milhões de UM. A experiência passada do laboratório e as expectativas futuras indicam que, para o ano seguinte, 75% dos equipamentos não apresentarão defeitos, 20% apresentarão pequenos defeitos e 5% dos equipamentos apresentarão grandes defeitos. Conforme o parágrafo 32, o laboratório avalia a probabilidade de um desembolso para as operações como um todo.

O valor experado para o custo dos reparos é:

(75% de 0%) + (20% de 1 milhão) + (5% de 4 milhões) = 400.000

1. Incertezas acerca dos montantes a ser reconhecidos como provisões tratadas de várias formas conforme as circunstâncias. Quando a provisão mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis resultados. Este método estatístico corresponde ao "valor esperado". A provisão, portanto, será diferente se a probabilidade de uma perda em uma certa quantidade for, por exemplo, de 60% ou 90%. Quando houver um intervalo contínuo de resultados possíveis, e cada ponto naquele intervalo for tão provável quanto qualquer outro, será usado o ponto médio da escala.
2. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Entretanto, mesmo neste caso a entidade deve considerar outros resultados possíveis. Quando outros possíveis resultados forem mais ou menos prováveis que o resultado esperado, a estimativa será um valor maior ou menor. Por exemplo, se um governo tiver que corrigir um defeito grave em um navio que foi construído para outro governo, o resultado individual mais provável pode ser que o reparo seja bem sucedido de primeira ao custo de 100.000 UM. Contudo, uma provisão para um valor maior pode ser feita se houver uma chance significativa de que tentativas futuras serão necessárias.
3. (*não convergido*)

**Riscos e Incertezas**

1. **Os riscos e incertezas que inevitavelmente estejam relacionados a eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração ao procurar obter a melhor estimativa da provisão.**
2. Riscos descrevem variabilidade dos resultados. Um ajuste para riscos pode aumentar o valor com que um passivo é mensurado. Cuidados são necessários ao se realizar julgamentos em condições de incertezas, de modo que as Receitas ou ativos não sejam superavaliados, e que as Despesas ou passivos não sejam subestimados. Entretanto, a incerteza não justifica a criação de provisões em excesso ou de uma deliberada superavaliação dos passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um resultado particular adverso forem estimados em uma base prudente, o resultado não é deliberadamente tratado como mais provável que o caso real. É necessário cuidado para evitar duplicidades em ajustes para riscos e incertezas que consequentemente superavaliem a provisão.
3. A evidenciação das incertezas que cercam o valor dos desembolsos é feita em conformidade com o parágrafo 98(b).

**Valor Presente**

1. **Quando o efeito do tempo no dinheiro for material, o valor da provisão deve corresponder ao valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.**
2. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, provisões cuja estimativa de liquidação seja próxima à data do balanço são mais onerosas que provisões de igual valor, porém com expectativa de vencimento mais longo. Em função disso, as provisões são descontadas sempre que o efeito for material.

Quando a provisão é descontada sobre um número de anos, seu valor presente aumentará a cada ano conforme se aproxime da data de liquidação esperada.

1. O parágrafo 97(e) desta Norma exige a evidenciação do aumento, durante o período, no montante descontado que surge com o passar do tempo.
2. **A taxa de desconto deve corresponder a uma taxa que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e aos riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve espelhar os riscos para estimativas de fluxo de caixa futuros que tenham sido ajustadas.**
3. (*não convergido*)

**Eventos Futuros**

1. **Eventos futuros que possam afetar o valor necessário para a liquidação de uma obrigação devem estar refletidos no montante da provisão sempre que existir evidência suficientemente objetiva de que eles irão ocorrer.**
2. Eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes na mensuração de provisões. Por exemplo, certas obrigações poder ser indexadas para compensar credores pelos efeitos da inflação ou de outras alterações específicas de preços. Se houver evidência suficiente de que as taxas de inflação estimadas sejam prováveis, isto deve ser refletido no valor da provisão.
3. Os efeitos de uma possível nova regulamentação que possa afetar o quantitativo de uma obrigação existente ou uma entidade específica do setor público devem ser levados em consideração quando da mensuração sempre que houver suficiente evidência objetiva de que a regulamentação entrará em vigor. A variedade de circunstâncias que surgem torna praticamente impossível determinar um único evento que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Evidência é necessária tanto para (a) o que será demandado pela regulamentação quanto (b) de que sua implementação é praticamente certa. Em muitos casos, evidência objetiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

**Alienação Esperada de Ativos**

1. **Ganhos decorrentes de alienações esperadas de ativos não devem ser levados em consideração ao se mensurar a provisão.**
2. Ganhos decorrentes de alienações esperadas de ativos não são levados em consideração quando da mensuração da provisão, mesmo que a alienação esperada esteja significativamente ligada ao evento que dá origem à obrigação. Em vez disso, uma entidade reconhece ganhos ou perdas esperadas na alienação de ativos nos momentos especificados por outra NBC TSP que trata dos ativos em questão.

**Reembolsos**

1. **Quando se espera que do desembolso efetuado para se liquidar uma obrigação, parte ou todo o valor seja reembolsado por um terceiro, tal reembolso deve ser reconhecido quando, e apenas quando, for virtualmente certo que será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo a parte. O valor reconhecido para o reembolso não pode exceder o montante da provisão.**
2. **Na Demonstração das Variações Patrimoniais as Despesas relacionadas a provisões devem ser apresentadas líquidas dos valores reconhecidos como reembolsos.**
3. Em alguns momentos, a entidade é capaz de esperar que um terceiro arque com parte ou com a totalidade do desembolso necessário para a liquidação da provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguros, de cláusulas de indenização ou de garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar os valores pagos pela entidade ou pode pagá-los diretamente. Por exemplo, uma agência de governo pode ter uma responsabilidade legal junto a um indivíduo como resultado de um conselho equivocado dado por seus empregados. Entretanto, a agência pode estar apta a recuperar parte destes gastos por meio de um seguro de perdas e danos.
4. Na maior parte dos casos a entidade permanecerá responsável pela totalidade do valor em questão, devendo liquidar a obrigação em sua totalidade caso o terceiro deixe de efetuar o pagamento por qualquer razão. Neste caso, uma provisão é reconhecida no valor total da obrigação, e um ativo separado para o reembolso esperado é reconhecido quando seu recebimento for praticamente certo se a entidade liquidar o passivo.
5. Em alguns casos, a entidade não será responsável pelos custos em questão caso o terceiro deixe de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo referente a estes custos, não sendo assim incluídos na provisão.
6. Conforme apresentado no parágrafo 37, uma obrigação pela qual a entidade seja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, até o valor que se espera que seja pago por terceiros.

**Mudanças nas Provisões**

1. **Provisões devem ser revisadas à data de apresentação das demonstrações contábeis, e ajustadas para refletir a melhor estimativa no momento. Se não mais for provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.**
2. Quando o desconto a valor presente for utilizado, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir o transcurso do tempo. Este aumento é reconhecido como uma DESPESA financeira.

**Uso de Provisões**

1. **Uma provisão deve ser usada somente para os gastos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.**
2. Apenas gastos relacionados à provisão original devem ser ajustados contra a mesma. Ajustar gastos contra uma provisão originalmente reconhecida para outros propósitos ocultaria o impacto de eventos diferentes.

**Aplicação das Regras de Mensuração e Reconhecimento**

**Prejuízos Operacionais Futuros (Perdas Futuras)**

1. **Provisões não devem ser reconhecidas para prejuízos decorrentes de atividades operacionais futuras.**
2. Prejuízos decorrentes de operações futuras não atendem à definição de passivos conforme o parágrafo 18 e o critério geral para reconhecimento de provisões conforme o parágrafo 22.
3. (*não convergido*)

**Contratos Onerosos**

1. **Se uma entidade possui um contrato que é oneroso, a obrigação presente (líquida de recuperações) deste contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.**
2. (*não convergido*)
3. Muitos contratos relacionados a transações com contraprestação (por exemplo, algumas ordens de compra rotineiras) podem ser cancelados sem que seja paga compensação a um terceiro, de modo a inexistir obrigação. Já outros estabelecem tanto direitos quanto obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando o contrato ficar caracterizado como oneroso, ele entra no escopo desta Norma, e um passivo existe e é reconhecido. Contratos a executar não onerosos não se encaixam no escopo desta norma.
4. Contrato oneroso é definido por esta Norma como aquele em que existem custos inevitáveis para o cumprimento de obrigações, excedendo os benefícios econômicos ou potencial de serviços a serem recebidos no curso da execução do contrato. Deste modo, a obrigação atual líquida de recuperações é reconhecida como uma provisão conforme o parágrafo 76. Os custos inevitáveis do contrato refletem o menor valor líquido de liquidação do contrato, e este é determinado com base no custo de cumprir o contrato ou no custo de qualquer compensação/penalidades decorrentes do seu não cumprimento, dos dois o menor.
5. (*não convergido*)

**Reestruturação**

1. São exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação:
2. o fim de uma atividade ou serviço;
3. o fechamento de uma sucursal ou o encerramento das atividades de uma agência governamental em um lugar ou região específico, ou a realocação de atividades de uma região para outra;
4. Alterações na estrutura de gestão como, por exemplo, a eliminação de um nível de gerência;
5. reorganizações fundamentais que têm um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.
6. Uma provisão para custos de reestruturação é reconhecida apenas quando os critérios gerais de reconhecimento de provisões apresentados no parágrafo 22 forem atendidos. Os parágrafos 83-96 apresentam como os critérios de reconhecimento geral se aplicam a reestruturações.
7. **Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge apenas quando a entidade:**
8. **tiver um plano formal para reestruturação que identifique pelo menos:**
9. **o negócio ou parte do negócio em questão;**
10. **os principais locais afetados;**
11. **o local, a função e o número aproximado de empregados que serão compensados financeiramente por seu desligamento;**
12. **os desembolsos que serão realizados; e**
13. **quando o plano será executado.**
14. **tiver criado uma expectativa válida naqueles afetados pela reestruturação, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.**
15. No escopo do setor público, uma reestruturação pode ocorrer no âmbito do governo como um todo, de uma pasta ou ministério ou em nível de agência.
16. Evidência de que um governo ou uma entidade específica deu início a um plano de reestruturação é fornecida, por exemplo, pela a) declaração pública das principais características do plano, b) venda ou transferência de ativos, c) notificação do interesse no cancelamento de arrendamentos, ou d) pelo estabelecimento de acordos alternativos para clientes de serviços. Um anúncio público de um plano detalhado de reestruturação constitui uma obrigação apenas caso seja realizado de modo a criar expectativas válidas em terceiros, como usuários do serviço, fornecedores e empregados (ou seus representantes), de que o governo ou a entidade realizarão a reestruturação.
17. Para que um plano justifique o registro de uma obrigação não formalizada quando da comunicação àqueles por ele afetados, sua implementação precisa ser planejada para ter início tão logo quanto possível e ser concluída em um intervalo de tempo em que alterações significativas provavelmente não mais ocorrerão. Caso se espere que exista uma grande demora para o início da reestruturação, ou que a mesma tome tempo demais, é pouco provável que o plano crie expectativa válida de que o governo ou a entidade específica encontre-se comprometido com a reestruturação, pois o intervalo de tempo permite que o plano seja alterado.
18. Uma decisão da gestão da entidade ou do conselho de reestruturação realizada antes da data de apresentação das demonstrações contábeis não dá origem a uma obrigação não formalizada nesta data a menos que a entidade tenha, antes disso:
19. dado início à execução do plano de reestruturação; ou
20. anunciado as principais características do plano de reestruturação aos afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando uma expectativa válida de que a entidade realizará a reestruturação.
21. Embora uma obrigação não formalizada não seja criada unicamente por uma decisão da administração ou do conselho gestor, ela pode resultar de outros eventos associados a tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de rescisão, ou com entidades interessadas na compra ou transferência da operação, podem ter sido concluídas estando sujeitas apenas à aprovação. Tendo tal aprovação sido obtida e comunicada às demais partes, a entidade tem uma obrigação não formalizada de reestruturar, caso as condições do parágrafo 83 sejam atendidas.
22. (*não convergido*)

*Venda ou Transferência de Operações*

1. **Nenhuma obrigação surge como consequência da venda ou da transferência de uma operação até que a entidade esteja comprometida com isso, ou seja, até que haja um acordo obrigatório de venda ou transferência.**
2. Mesmo quando uma entidade tomou a decisão de vender a operação e a anunciou publicamente, ela não pode se comprometer com a venda até que o comprador tenha sido identificado e que exista um acordo obrigatório de venda. Até que tal acordo exista, a entidade pode mudar de ideia e certamente terá que alterar o curso da ação caso um comprador não possa ser encontrado nos termos definidos. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que um acordo de venda exista.
3. A reestruturação dentro do setor público frequentemente envolve a mudança da operação de uma entidade controlada para outra, e pode envolver a transferência de operações por um valor nominal ou sem custo. Tais transferências frequentemente ocorrem sob as diretivas de um governo, e não envolvem acordos obrigatórios conforme definido no parágrafo 90. Uma obrigação existe apenas quando existe um acordo de transferência obrigatório. Mesmo quando as transferências propostas não conduzirem ao reconhecimento de uma provisão, a transação planejada pode exigir evidenciação conforme outra NBC TSP.

*Provisões de Reestruturação*

1. **Uma provisão de reestruturação deve incluir apenas os gastos diretos decorrentes da reestruturação, que são aqueles que se encontram simultaneamente:**
2. **envolvidos com a reestruturação; e**
3. **não associados com as atividades em curso na entidade.**
4. Uma provisão de reestruturação não inclui custos como:
5. novo treinamento ou realocação de funcionários;
6. marketing; ou
7. investimento em novos sistemas e redes distribuídas.

Estes custos relacionam-se à condução futura de uma atividade, e não são passivos de reestruturação à data de apresentação das demonstrações contábeis. Tais custos são reconhecidos nas mesmas bases daqueles que não decorrem de reestruturação.

1. Futuros prejuízos operacionais até a data da reestruturação não são incluídos na provisão a menos que sejam relacionados a contratos onerosos, como definido no parágrafo 18.
2. Conforme exigência do parágrafo 61, expectativa de ganhos decorrentes de alienação de ativos não são levados em consideração quando da mensuração de uma provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos esteja prevista como parte dessa reestruturação.

**Evidenciação**

1. **Para cada tipo\classe de provisão, a entidade deve evidenciar:**
2. **o valor contábil no início e no final do período;**
3. **provisões adicionais realizadas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;**
4. **valores utilizados (ou seja, incorridos e aplicados contra a provisão) durante o período;**
5. **valores não utilizados revertidos durante o período; e**
6. **o aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.**

**Informação comparativa não é necessária.**

1. **Uma entidade deve evidenciar os seguintes pontos para cada tipo\classe de provisão:**
2. **uma breve descrição da natureza da obrigação e do prazo esperado para qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;**
3. **um indicativo de que as incertezas relacionadas ao valor ou prazo destas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, uma entidade deve evidenciar as principais premissas realizadas acerca dos futuros eventos, conforme apresentado no parágrafo 58; e**
4. **valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na na forma do reembolso.**
5. (*não convergido*)
6. **A menos que a possibilidade de qualquer saída na para a liquidação seja remota, uma entidade deve evidenciar, para cada tipo\classe de passivo contingente à data das demonstrações contábeis, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável:**
7. **uma estimativa de seus efeitos financeiros, mensurados em conformidade com os parágrafos 44-62;**
8. **uma indicação das incertezas em relação ao valor ou à periodicidade de saída; e**
9. **a possibilidade de algum reembolso.**
10. **Ao se determinar quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza do item é suficientemente similar para que uma única indicação sobre ele cumpra o exigido pelos parágrafos 98 (a) e (b) e 100 (a) e (b). Assim, pode se apropriado agregar em uma única classe valores relacionados a um certo tipo de obrigação, mas pode não ser apropriado tratar como uma única classe valores relacionados a custos de reparação ambiental e valores relacionados a procedimentos legais, por exemplo.**
11. **Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem de um mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve realizar as evidenciações exigidas pelos parágrafos 97, 98 e 100 de modo a mostrar a ligação entre a provisão e os passivos contingentes.**
12. Uma entidade pode, em certas circunstâncias, fazer uso de avaliação externa para mensurar uma provisão. Nestes casos, pode ser útil a evidenciação de informação relacionada à avaliação.
13. (*não convergido*)
14. **Quando uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços for provável, a entidade deve evidenciar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes à data de apresentação das demonstrações contábeis, e, quando aplicável, uma estimativa de seu efeito financeiro, mensurada em conformidade com os princípios utilizados nas provisões nos parágrafos 44-62.**
15. As exigências de evidenciação apresentadas no parágrafo 105 aplicam-se apenas aos ativos contingentes para os quais existe uma expectativa razoável de que os benefícios fluirão para a entidade. Ou seja, não há exigência para a evidenciação dessa informação acerca de todos os ativos contingentes (ver parágrafos 39 a 43 para uma discussão acerca dos ativos contingentes). É importante que a evidenciação de ativos contingentes não apresente indicações enganosas acerca da possibilidade do surgimento de receita. Por exemplo, um ativo contingente poderia surgir de um contrato em que um ente público permite que uma de suas propriedades tenha minerais explorados por uma companhia privada, baseado em um royalty baseado em um valor por tonelada extraída. Além de evidenciar a natureza do acordo, o ativo contingente deve ser quantificado quando puderem ser realizadas uma estimativa razoável acerca da quantidade extraída do mineral e da periodicidade da entrada de caixa. Se não houver reservas comprovadas, ou alguma outra circunstância que indique ser improvável que quaisquer minerais venham a ser extraídos, a entidade do setor público não evidenciaria a informação exigida pelo parágrafo 105 dado inexistirem prováveis fluxos de benefícios.
16. As exigências de evidenciação do parágrafo 105 abrangem ativos contingentes decorrentes tanto das transações com contraprestação quanto das transações sem contraprestação. A existência de um ativo contingente em relação às Receitas tributárias decorre da interpretação do que constitua um "evento tributável”. A determinação de um evento tributável para a receita tributária e suas possíveis implicações de evidenciação dos ativos contingentes devem ser tratados como parte de um projeto separado sobre Receitas sem contraprestação.
17. **A entidade deverá declarar o fato sempre que alguma informação exigida pelos parágrafos 100 e 105 não for evidenciada por não ser possível.**
18. **Em casos extremamente raros, a evidenciação de parte ou de toda a informação exigida pelos parágrafos 97-107 pode prejudicar seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes em matéria relacionada à provisão, ativo ou passivo contingente. Nestes casos, uma entidade não precisa evidenciar a informação, mas deve evidenciar a natureza geral da disputa, junto com o fato e a razão pela qual a informação não foi divulgada.**

**Disposições Transitórias**

1. (*não convergido*)

**Data Efetiva**

1. Esta Norma deve ser aplicada pelas Entidades do Setor Público a partir de 1º de Janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem. A aplicação antecipada é encorajada.

111A. (*não convergido*).

111B. (*não convergido*).

111C. (*não convergido*).

1. (*não convergido*).

**Árvore de Decisão Ilustrativa**



Brasília, XX de XXXX de 2016.

Contador **José Martonio Alves Coelho**

Presidente