

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, CTSP 02, DE XX DE XXXXXXXX DE 2024

Aprova o Comunicado Técnico CTSP 02, que orienta os profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas quanto à elaboração das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 27 de maio de 2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

CTSP 02 – NOTAS EXPLICATIVAS

Sumário	Item
OBJETIVO	1 - 3
INTRODUÇÃO	4 - 8
ALCANCE	9 - 12
DIRETRIZES GERAIS CONTIDAS NAS NBCs TSP	13 - 27
Principais diretrizes contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual	13 - 20
Principais diretrizes contidas na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis	21 - 27
DIRETRIZES ADICIONAIS	28 - 36
VIGÊNCIA	37
Apêndice 1 - Diagrama 2 do <i>Practice Statement</i> (Adaptado) – Determinando se a informação de política contábil é material	
Apêndice 2 - Aplicação do conceito de materialidade	

OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico tem por objetivo orientar os profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas quanto à elaboração das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.
2. Em linhas gerais, o Comunicado Técnico tem por objetivo orientar a divulgação das informações relevantes e a não divulgação de informações não relevantes.
3. As diretrizes para elaboração das Notas Explicativas devem ser buscadas nas NBCs TSP, no MCASP e em outros normativos e legislações de âmbito nacional ou aplicáveis especificamente à entidade que reporta. Nesse contexto, cabe destacar a NBC TSP –Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, publicada no dia 4 de outubro de 2016, que foi um grande marco normativo à adoção do padrão internacional de contabilidade pública no Brasil, e a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, publicada em 18 de outubro de 2018, que apresenta diretrizes gerais para elaboração de Notas Explicativas.

INTRODUÇÃO

4. O processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública é gradual e conta com a participação de diversos atores, desde a normatização até a implementação dos procedimentos contábeis. Enquanto a implementação depende de cada entidade do setor público, a normatização cabe a alguns atores específicos, por exemplo:
 - O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) edita as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), que buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – *International Public Sector Accounting Standard (Ipsas)* – editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (Ipsasb)*.
 - A Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF), por força de mandamento legal contido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tem o papel de consolidar as contas públicas nacionais, bem como de normatizar as regras gerais dessa consolidação. Dessa forma, anualmente são publicadas alterações no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e periodicamente é publicada nova edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), além de emitir outros normativos.
5. Orientações específicas sobre evidenciação, em especial em Notas Explicativas, podem ser encontradas nas NBCs TSP, no MCASP, em leis e em outros normativos contábeis de âmbito nacional.
6. No setor público, ainda existe predominância das informações orçamentárias e fiscais, por servirem como medição de desempenho da gestão e de cumprimento de obrigações legais (observância a limites e tetos). No entanto, a informação contábil tem conquistado espaço e relevância na medida em que o processo de convergência aos padrões internacionais vai se tornando efetivo, pois a implementação de novos procedimentos contábeis gera melhores informações para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.
7. O volume de informações contido na divulgação das Notas Explicativas pode provocar questionamentos pelos usuários em relação à extensão do material apresentado. Pode, por exemplo, haver excesso de informações irrelevantes, ao mesmo tempo em que ocorram omissões de informações relevantes.
8. A reprodução de informações desnecessárias gera aumento do custo da elaboração e da divulgação, e aumento na complexidade da leitura pelos usuários interessados. As Notas Explicativas devem auxiliar os usuários a entenderem melhor, tempestivamente, e no contexto adequado, as informações financeiras e não financeiras incluídas nas demonstrações contábeis e, ainda, aprimorar o papel das demonstrações contábeis, no sentido de fornecer informação útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

ALCANCE

9. Este Comunicado Técnico trata essencialmente de questões de divulgação, não alcançando questões de reconhecimento e de mensuração.
10. O Comunicado Técnico não consolida as exigências de divulgação de Notas Explicativas existentes nas diversas NBCs TSP, nas leis e em outros normativos contábeis. Também não trata de exigências específicas, mas tão somente aquelas de caráter geral.
11. Ele aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.
12. Para fins deste Comunicado, o significado do termo relevância deve ser considerado no contexto apresentado na NBC TSP Estrutura Conceitual, em que é definido como uma característica qualitativa da informação financeira e não financeira, que é capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos

usuários com base nessas informações. Esse conceito abrange ainda materialidade como um aspecto da relevância, considerando as definições estabelecidas nas NBC TSP 11 e NBC TSP 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

DIRETRIZES GERAIS CONTIDAS NAS NBCs TSP

Principais diretrizes contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual

13. Uma importante fase do processo de elaboração de Notas Explicativas é a definição da informação a ser selecionada, que deve atender às características qualitativas descritas na NBC TSP Estrutura Conceitual, que são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade; e as restrições inerentes à informação, que são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.
14. Para fins deste Comunicado, cabe destacar a definição de relevância que consta no item 3.6 da NBC TSP Estrutura Conceitual: *“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”*.
15. Também se recomenda a leitura dos itens 8.25 a 8.32, que dispõem sobre a seleção da informação para evidenciar, em especial quanto à orientação de “fornecer o nível de detalhe apropriado” e sobre as decisões que envolvem “priorizar e resumir”, evitando a “sobrecarga de informação, a qual reduz a compreensibilidade”.
16. Depreende-se desses itens que deve ser evitada a sobrecarga de informações, sendo divulgadas apenas as informações relevantes, que são aquelas capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
17. A relevância deve considerar não apenas os montantes das transações, mas também sua natureza. Geralmente, os números significativos para o porte da entidade são relevantes por sua influência potencial nas decisões dos usuários, mas determinados valores, mesmo que pequenos em termos absolutos ou percentuais, podem ser relevantes em função não do seu montante, mas de sua natureza. Isso significa que podem ser de interesse para decisão dos usuários pela importância da informação em termos de governabilidade, de possível impacto futuro, de informação social e sustentabilidade, por exemplo.
18. Resumindo, a Estrutura Conceitual determina que toda informação que for relevante deve ser divulgada se sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base nas demonstrações contábeis da entidade que reporta a informação.
19. Conseqüentemente, não podem ficar ausentes nas demonstrações contábeis de determinada entidade as informações relevantes de que a entidade tenha conhecimento, bem como não devem ser divulgadas informações imateriais que não sejam relevantes.
20. Uma vez selecionada, a informação deve ser organizada, o que envolve uma série de decisões, buscando assegurar que as principais mensagens sejam compreensíveis, fornecendo o destaque apropriado, identificando as relações importantes e facilitando as comparações. Para atingir esses objetivos, recomenda-se a utilização de referência cruzada e, quando for melhor para a compreensão, a utilização de quadros, tabelas, gráficos, cabeçalhos, entre outros tipos de destaques.

Principais diretrizes contidas na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

21. Conforme item 21 da NBC TSP 11, as Notas Explicativas fazem parte do conjunto completo das demonstrações contábeis e compreendem a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas.
22. As Notas Explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.
23. Conforme item 46, um item pode não ser individualmente material para ser segregado de outros itens nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.
24. Conforme item 47, a aplicação do conceito de materialidade significa que não é necessário fornecer divulgação específica exigida por NBC TSP se a informação não for material. Recomenda-se a leitura dos itens 3.32 a 3.34 da NBC TSP Estrutura Conceitual para compreender a aplicação do conceito de materialidade para fins de apresentação das informações contábeis.
25. Adicionalmente, outra conclusão fundamental se faz necessária: qualquer informação específica requisitada por qualquer norma que não seja material não deve ser divulgada, inclusive para não desviar a atenção do usuário, com exceção da que for requerida expressamente por órgão regulador ou pela legislação.
26. Conforme item 128, as notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item do balanço patrimonial, da demonstração do resultado, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e da demonstração dos fluxos de caixa deve ter referência cruzada entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e aquelas correspondentes apresentadas nas Notas Explicativas, facilitando assim a busca pelas informações nas Notas Explicativas.
27. Conforme item 28, quando as demonstrações contábeis estão em conformidade com as NBCs TSP, a entidade deve declarar, em Notas Explicativas, de forma explícita e sem reservas sobre essa conformidade. Quando a entidade não cumprir todas as exigências, as demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com as NBCs TSP. Em caso de não cumprimento de todos os requisitos das NBCs TSP, recomenda-se que a entidade divulgue qual(is) requisito(s) não está(ão) sendo atendido(s) para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

DIRETRIZES ADICIONAIS

28. Estas diretrizes adicionais foram elaboradas com bases nas discussões no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade, considerando sempre as melhores práticas presentes no setor público e no setor privado.
29. As Notas Explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis e devem fornecer informações adicionais, que não foram suficientemente evidenciadas nos quadros apresentados, tais como descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis. Elas devem ser elaboradas com o objetivo de facilitar a compreensão dos diversos usuários, englobando informações de qualquer natureza, desde que sejam relevantes.

30. Considerando a NBC TSP Estrutura Conceitual e a NBC TSP 11, explica-se que a menção em normas específicas, a exemplo das NBCs TSP e do MCASP, de exigências de divulgação deve sempre ser interpretada à luz da relevância da informação a ser divulgada, mesmo quando presentes as expressões “devem divulgar”, “divulgação mínima” e assemelhadas.
31. O desempenho do setor público é geralmente avaliado por indicadores orçamentários e fiscais. Nesse contexto, é comum a existência de diversas Notas Explicativas que disponham sobre informações orçamentárias e fiscais. No entanto, adicionalmente, a entidade deve priorizar a divulgação das informações patrimoniais, com o objetivo de fomentar o uso dessas informações, tornando-as cada vez mais conhecidas, demandadas e úteis, o que contribuirá sobremaneira com os objetivos da convergência aos padrões internacionais, em especial quanto à comparabilidade.
32. As Notas Explicativas sobre as bases de elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas da entidade não devem repetir os textos dos atos normativos, mas sim, apresentar os aspectos principais relevantes e aplicáveis à entidade, de forma a permitir identificar as escolhas contábeis para cada política. No entanto, podem ser efetuadas menções aos números e nomes das leis e normativos contábeis. Em especial, quando uma NBC TSP permitir a escolha de critérios e/ou modelos, deve ocorrer a apresentação dos critérios e/ou modelos escolhidos pela entidade e não a apresentação das opções disponíveis na referida norma, quando essas opções não forem as escolhidas.
33. Quando houver mudança de política contábil entre um período e outro, com o objetivo de aumentar o atendimento das características qualitativas da informação nas demonstrações contábeis, as Notas Explicativas devem esclarecer detalhadamente sobre tais fatos, considerando as determinações específicas estabelecidas pela NBC TSP 23, em especial as razões da escolha ou da mudança e consequências nas demonstrações contábeis.
34. As notas sobre políticas contábeis podem ser inseridas juntamente com as notas relativas aos itens constantes das demonstrações contábeis a que se referem. Não se recomenda a elaboração de uma nota ou um conjunto de notas sobre políticas contábeis, pois as informações tendem a se repetir nas Notas Explicativas específicas dos itens constantes nas demonstrações contábeis.
35. A norma IFRS denominada Demonstração da Prática de IFRS 2 pelo Ibracon (*Practice Statement 2: Making Materiality Judgements - PS2*) apresenta um diagrama, o de número 2, que ilustra como uma entidade pode avaliar se as informações de política contábil são materiais e, portanto, devem ser divulgados, referenciando aqueles itens. Uma versão adaptada desse diagrama está apresentada no Apêndice 1.
36. A ordem de apresentação das Notas Explicativas, após aquelas relativas ao contexto operacional, pode seguir a ordem de relevância dos assuntos tratados ou a ordem sequencial dos itens apresentados nas demonstrações, obedecida sempre a exigência de referência cruzada entre as notas e os itens das demonstrações contábeis ou a outras notas a que se referem.

VIGÊNCIA

37. Este Comunicado deve ser aplicado nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2025, sendo recomendado a adoção antecipada.

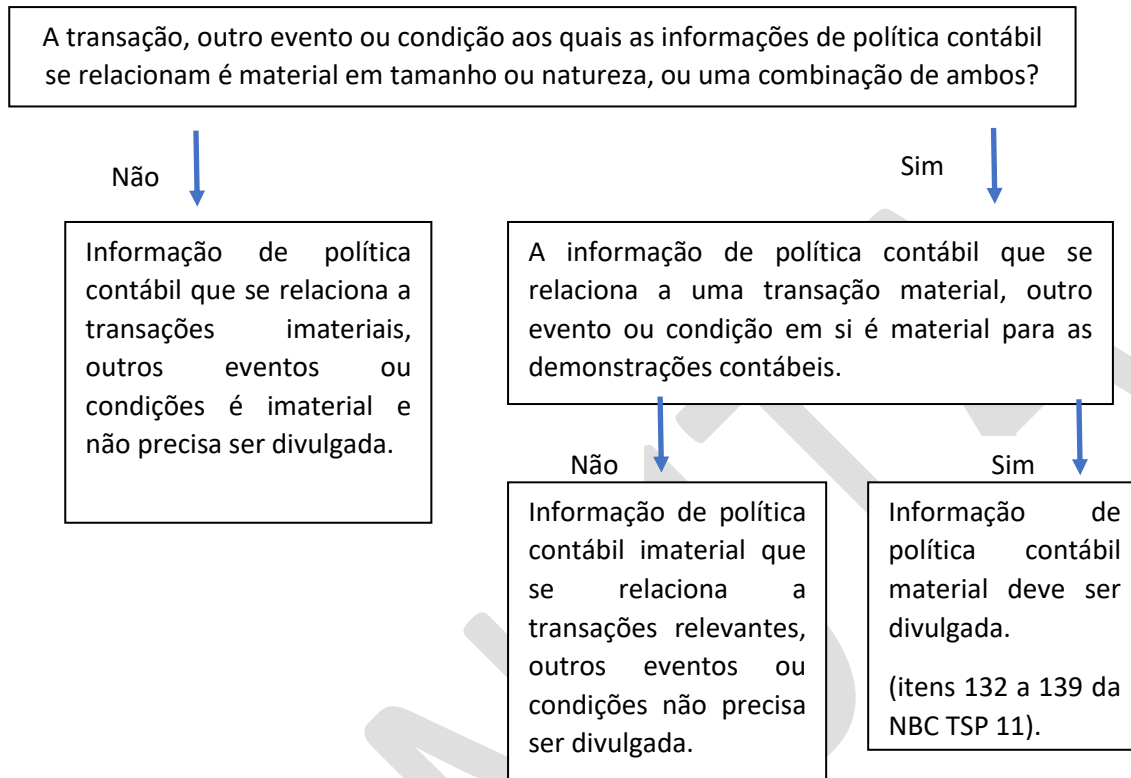
Brasília, xx de xxxxxxx de 2024.

CONTADOR AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente

Ata CFC nº 1.0XX.

MANUTA

Apêndice 1 - Diagrama 2 do *Practice Statement* (Adaptado) – Determinando se a informação de política contábil é material



Apêndice 2 - Aplicação do conceito de materialidade

- A1. Os exemplos apresentados objetivam orientar os profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas que elaboram as demonstrações contábeis e os demais órgãos governamentais e profissionais que utilizam as informações contábeis para o melhor julgamento sobre o conceito de materialidade.
- A2. Os exemplos foram convergidos da Demonstração da Prática de IFRS 2. A materialidade é uma das restrições na informação a ser incluída nas demonstrações contábeis e o seu julgamento auxilia, por exemplo, na aplicação de uma política contábil específica ou na evidenciação em separado de determinados itens nas Notas Explicativas. A lista de exemplos aqui apresentada não é exaustiva, não abrangendo todas as NBCs TSP, bem como todas as situações que envolvem julgamento de materialidade feita pelos elaboradores e usuários das informações contábeis.

Exemplo A - Julgamentos de materialidade sobre a aplicação de políticas contábeis

Contexto

Uma entidade tem a política de capitalizar gastos com itens do ativo imobilizado acima de um limite especificado e reconhecer qualquer valor menor como despesa.

Aplicação

A NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado exige que o custo de um item de imobilizado seja reconhecido como um ativo quando os critérios do item 14 forem atendidos.

A entidade avaliou que sua política contábil - não capitalizar gastos abaixo de um limite específico - não terá um efeito material nas demonstrações contábeis do período corrente ou nas demonstrações contábeis futuras, porque as informações que refletem a capitalização e amortização de tais despesas não possuem influência sobre as decisões tomadas pelos principais usuários das demonstrações contábeis da entidade.

Desde que tal política não tenha um efeito material nas demonstrações contábeis e não tenha sido definida para alcançar intencionalmente uma apresentação particular da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade, as demonstrações contábeis da entidade cumprem a NBC TSP 07. Tal política deve ser reavaliada a cada período de relatório para garantir que seu efeito nas demonstrações contábeis da entidade permaneça imaterial.

Exemplo B - Julgamentos de materialidade sobre divulgações especificadas pelas NBCs TSP

Contexto

Uma entidade apresenta o ativo imobilizado como um item separado em sua demonstração da posição financeira.

Aplicação

A NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado estabelece requisitos de divulgação específicos para imobilizado, incluindo a divulgação do valor de compromissos contratuais para a aquisição de imobilizado (item 89(c)).

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a entidade avalia se as divulgações especificadas na NBC TSP 07 são informações relevantes. Mesmo que o imobilizado seja apresentado como um item separado na demonstração da posição financeira, nem todas as divulgações especificadas na NBC TSP 07 serão

automaticamente exigidas. Se a quantia de compromissos contratuais para a aquisição de imobilizado não for material, a entidade não é obrigada a divulgar essa informação.

Exemplo C - Julgamentos de materialidade que levam à divulgação de informações, além dos requisitos específicos de divulgação nas NBCs TSP

Contexto

O Governo federal, em razão de um acordo internacional, se compromete a introduzir regulamentos para reduzir o uso de energia não renovável. Os regulamentos ainda não haviam sido promulgados na legislação nacional no final do período do relatório.

Uma entidade possui uma usina termelétrica a carvão. Durante o período de reporte, a entidade registou uma perda por redução ao valor recuperável na sua central a carvão, reduzindo o valor contábil da central. Nenhum ágio ou ativo intangível com vida útil indefinida foi incluído na unidade geradora de caixa.

Aplicação

O item 122 da NBC TSP 10 - Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa não exige que a entidade divulgue as premissas usadas para determinar o valor recuperável de um ativo tangível, a menos que ágio ou ativos intangíveis com vida útil indefinida sejam incluídos no valor contábil da unidade geradora de caixa (item 123).

No entanto, a entidade concluiu que as premissas sobre a probabilidade da edição de regulamentações nacionais para reduzir o uso de energia não renovável, consideradas na mensuração do valor recuperável de sua usina a carvão, poderiam razoavelmente influenciar as decisões dos usuários primários com base nas demonstrações contábeis da entidade. Portanto, informações sobre essas premissas são necessárias para que os usuários primários entendam o impacto da redução ao valor recuperável na posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa da entidade. Portanto, embora não seja especificamente exigido pela NBC TSP 10, a entidade conclui que suas premissas sobre a probabilidade de edição de regulamentos nacionais para reduzir o uso de energia não renovável constituem informações relevantes e divulgam essas premissas em suas demonstrações contábeis.

Exemplo D - Usuários existentes e potenciais das informações contábeis

Contexto

Uma entidade é 100% de propriedade de sua controladora. Sua controladora fornece à entidade produtos semiacabados que a entidade monta e revende à controladora. A entidade é totalmente financiada por sua controladora. Os usuários atuais das demonstrações contábeis da entidade incluem a controladora e os credores da entidade (principalmente fornecedores locais).

Aplicação

A entidade recorre à NBC TSP Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público para identificar os principais usuários de suas demonstrações contábeis - existentes e potenciais - que não podem exigir que a entidade forneça informações diretamente a eles e que devem se basear em relatórios contábeis de propósito geral. Ao fazer julgamentos de materialidade na preparação de suas demonstrações contábeis, a entidade não deve restringir suas divulgações apenas àquelas de interesse de sua controladora ou de seus credores existentes. A entidade também deve considerar as necessidades de informação de potenciais usuários ao fazer esses julgamentos.

Exemplo E - Solicitações de informações únicas ou individuais dos principais usuários

Contexto

Vinte investidores detêm, cada um, 5% dos direitos de voto de uma entidade. Um desses investidores está particularmente interessado em informações sobre os gastos da entidade em um local específico porque esse investidor opera outro negócio naquele local. Não se pode razoavelmente esperar que tais informações influenciem decisões que outros usuários principais tomem com base nas demonstrações contábeis da entidade.

Aplicação

Ao fazer seus julgamentos de materialidade, a entidade não precisa considerar as necessidades de informações específicas desse único investidor. A entidade conclui que as informações sobre seus gastos no local específico são informações irrelevantes para seus principais usuários como um grupo e, portanto, decide não fornecê-las em suas demonstrações contábeis.

Exemplo F - Impacto dos comunicados de uma entidade em julgamentos de materialidade

Contexto

Uma secretaria recebeu as atribuições e os recursos (humanos e materiais) de outra que foi extinta no exercício atual (houve uma combinação no setor público no período de relatório). A combinação dobrou o tamanho da atuação da entidade na prestação de serviços ao público. Na data da combinação, o governo emitiu um comunicado fornecendo uma explicação extensa dos principais motivos da mudança de atuação, juntamente com outras informações relacionadas à combinação.

Aplicação

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a secretaria considerou primeiro os requisitos de divulgação da NBC TSP 21 - Combinações no Setor Público. O item 120(d) da NBC TSP 21 exige que uma entidade divulgue, para cada combinação no setor público que ocorra durante o período de relatório, "os principais motivos para a aquisição e a descrição de como a adquirente obteve o controle da operação adquirida, incluindo, quando aplicável, a base legal".

A secretaria conclui que as informações sobre a combinação no setor público são relevantes porque se espera que a combinação tenha um impacto significativo nas suas operações, devido ao tamanho geral da transação em comparação com o tamanho da entidade. Nessas circunstâncias, embora as informações relativas aos principais motivos da combinação já estejam incluídas na exposição de motivos que extinguiu a outra secretaria e lhe atribuiu novas responsabilidades, a secretaria precisa fornecer as informações em suas demonstrações contábeis.

Exemplo G - Informações que são irrelevantes de acordo com as NBCs TSP, mas são exigidas pelas leis e regulamentos locais

Contexto

Um instituto governamental de pesquisa opera em um país, no qual, os investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) são geralmente limitados; no entanto, o governo exige que todas as entidades divulguem, em suas demonstrações contábeis, o valor agregado de gastos em P&D incorridos durante o período.

No período de relatório atual, a entidade reconheceu uma pequena quantia de dispêndio em atividades de P&D como despesa. Nenhuma despesa de P&D foi capitalizada durante o período.

Na preparação das suas demonstrações contábeis, a entidade avaliou como imaterial, para efeitos das NBCs TSP, a divulgação de informação sobre os gastos em P&D incorridos durante o período.

Aplicação

Para cumprir a legislação, a entidade divulga em suas demonstrações contábeis informações sobre os gastos com P&D incorridos durante o período. As NBCs TSP permitem que a entidade divulgue essas informações em suas demonstrações contábeis, mas a entidade precisa organizar suas divulgações para garantir que informações relevantes não sejam obscurecidas.

Exemplo H - Informações que são relevantes de acordo com as NBCs TSP, mas não são exigidas pelas leis e regulamentos locais

Contexto

Uma entidade opera em um país onde o governo exige a divulgação dos detalhes das alienações de ativo imobilizado, mas somente se seus valores contábeis excederem uma porcentagem especificada do total de ativos.

No período de relatório atual, a entidade alienou imobilizado abaixo do limite especificado na regulamentação local. Essa transação foi com uma parte relacionada, que pagou à entidade menos do que o valor justo do item alienado.

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a entidade aplicou julgamento e concluiu que as informações sobre os detalhes da alienação eram relevantes, principalmente pelos termos da transação e pelo fato de ser com parte relacionada.

Aplicação

Para cumprir com as NBCs TSP, a entidade divulga detalhes dessa alienação, embora a legislação exija a divulgação de alienações de imobilizado somente se seu valor contábil exceder uma porcentagem especificada do total de ativos.

Exemplo I - Informações sobre uma transação com parte relacionada avaliada como material

Contexto

No período de relatório atual, a entidade assinou um contrato de cinco anos com a empresa ABC, após a seleção em processo licitatório regular.

A empresa ABC fornecerá à entidade serviços de manutenção para os seus escritórios por um valor anual.

A empresa ABC é controlada por um membro do pessoal-chave da administração da entidade. Portanto, a empresa ABC é parte relacionada da entidade.

Aplicação

A NBC TSP 22 - Divulgação sobre Partes Relacionadas exige que a entidade divulgue, para cada transação com partes relacionadas ocorrida durante o período, a natureza do relacionamento com partes

relacionadas, bem como informações sobre a transação e saldos pendentes, incluindo compromissos, necessários para que os usuários entendam o potencial efeito da relação nas demonstrações contábeis.

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a entidade avaliou se as informações sobre a transação com a empresa ABC eram relevantes.

A entidade iniciou sua avaliação de uma perspectiva quantitativa e avaliou o impacto da transação com partes relacionadas em relação aos resultados da entidade. Tendo inicialmente concluído que o impacto da transação com partes relacionadas não era material de uma perspectiva puramente quantitativa, a entidade avaliou ainda a presença de quaisquer fatores qualitativos.

Como pode ser observado na NBC TSP 22, as partes relacionadas podem entrar em transações que as partes não relacionadas não fariam, e as transações podem ser apreçadas em valores que diferem do preço das transações entre partes não relacionadas.

A entidade identificou o fato de o contrato de manutenção ter sido celebrado com uma parte relacionada como uma característica que torna a informação sobre aquela transação mais suscetível de influenciar as decisões dos seus principais usuários.

A entidade avaliou ainda a transação de uma perspectiva quantitativa para determinar se o impacto da transação poderia razoavelmente influenciar as decisões dos usuários primários quando considerado com o fato de que a transação foi com uma parte relacionada (ou seja, a presença de um fator qualitativo diminui o limiar quantitativo). Tendo considerado que a transação foi com uma parte relacionada, a entidade concluiu que o impacto foi grande o suficiente para ser razoavelmente esperado que influenciasse as decisões dos usuários primários. Dessa forma, a entidade avaliou as informações sobre a transação com a empresa ABC como relevantes e divulgou essas informações em suas demonstrações contábeis.

Exemplo J - Informações sobre uma transação com parte relacionada avaliada como imaterial

Contexto

A entidade possui uma grande frota de veículos. No período de relatório atual, a empresa DEF arrematou, em um leilão, um veículo da entidade que estava quase totalmente depreciado. A entidade transferiu o veículo pela contraprestação total consistente com seu valor de mercado e seu valor contábil. A empresa DEF é controlada por um membro do pessoal-chave da administração da entidade. Portanto, a empresa DEF é parte relacionada da entidade.

Aplicação

Ao preparar suas demonstrações contábeis, a entidade avaliou se as informações sobre a transação com a empresa DEF eram relevantes.

Como no Exemplo I, a entidade iniciou sua avaliação de uma perspectiva quantitativa e avaliou o impacto da transação com partes relacionadas em relação às demais transações da entidade. Tendo inicialmente concluído que o impacto da transação com partes relacionadas não era material de uma perspectiva puramente quantitativa, a entidade avaliou ainda a presença de quaisquer fatores qualitativos.

A entidade transferiu o veículo por um valor total consistente com seu valor de mercado e seu valor contábil. No entanto, a entidade identificou o fato de o veículo ter sido arrematado por uma parte relacionada como uma característica que torna as informações sobre essa transação mais propensas a influenciar as decisões de seus principais usuários.

A entidade avaliou ainda a transação de uma perspectiva quantitativa, mas concluiu que seu impacto era muito pequeno para se esperar que influenciasse as decisões dos usuários primários, mesmo quando considerado com o fato de que a transação foi com uma parte relacionada. As informações sobre a transação com a empresa DEF foram, portanto, avaliadas como imateriais e não divulgadas nas demonstrações contábeis da entidade.

Exemplo K - Influência de fatores qualitativos externos em julgamentos de materialidade

Contexto

Um banco internacional detém uma quantidade muito pequena de dívida proveniente de um país cuja economia nacional está passando por graves dificuldades financeiras. Outros bancos internacionais que atuam no mesmo setor que a entidade detém montantes significativos de dívida originária daquele país e, portanto, são significativamente afetados pelas dificuldades financeiras naquele país.

Aplicação

O item 38 da NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros: Divulgações exige que uma entidade divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar a natureza e a extensão do risco decorrente de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta no final do período de relatório.

Ao preparar suas demonstrações contábeis, o banco avaliou se o fato de deter um montante muito pequeno de dívida originária daquele país era uma informação relevante.

Ao fazer essa avaliação, o banco considerou a exposição a essa dívida específica enfrentada por outros bancos internacionais que operam no mesmo setor (fator qualitativo externo).

Nessas circunstâncias, o fato de o banco deter uma quantidade muito pequena de dívida (ou mesmo nenhuma dívida) proveniente desse país, enquanto outros bancos internacionais que operam no mesmo setor detêm participações significativas, fornece aos principais usuários da entidade informações sobre a eficácia da administração em proteger os recursos do banco dos efeitos desfavoráveis das condições econômicas naquele país.

O banco avaliou as informações sobre a falta de exposição a essa dívida específica como material e divulgou essas informações em suas demonstrações contábeis.

Exemplo L — Informações do período anterior não fornecidas no referido período

Contexto

No período anterior, a entidade tinha uma quantia muito pequena de dívida pendente. As informações sobre essa dívida foram adequadamente avaliadas como imateriais no período anterior e, portanto, a entidade não divulgou nenhuma análise de vencimento, demonstrando os vencimentos contratuais remanescentes ou outras informações que de outra forma seriam exigidas pelo item 46(a) da NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros: Divulgações.

No período atual, a entidade emitiu uma grande quantidade de dívida. A entidade concluiu que a informação sobre o vencimento da dívida era uma informação relevante e a divulgou, em forma de tabela, nas demonstrações contábeis do período corrente.

Aplicação

A entidade pode concluir que seria necessário incluir uma análise de vencimento da dívida do período anterior nas demonstrações contábeis para que os usuários primários entendessem as demonstrações contábeis do período atual. Nessas circunstâncias, uma descrição narrativa do vencimento dos saldos do período anterior da dívida pendente pode ser suficiente.

Exemplo M — Resumindo as informações do período anterior

Contexto

A entidade divulgou, nas demonstrações contábeis de períodos anteriores, detalhes de uma disputa judicial que levou ao reconhecimento, naquele período, de uma provisão. De acordo com a NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a entidade divulgou nas demonstrações contábeis do período anterior uma descrição detalhada das incertezas sobre o valor e o momento de prováveis saídas de caixa, em relação à disputa, juntamente com as principais suposições feitas sobre eventos futuros.

A maior parte das incertezas foi resolvida no período atual e, embora o passivo não tenha sido liquidado, uma decisão judicial confirmou o valor já reconhecido nas demonstrações contábeis pela entidade.

A entidade considerou a legislação local relevante e outros requisitos para os relatórios e concluiu que não havia obrigações relacionadas à inclusão de informações do período anterior nas demonstrações contábeis do período atual.

Aplicação

Nessas circunstâncias, com base nos requisitos das NBCs TSP, a entidade pode não precisar reproduzir nas demonstrações contábeis do período corrente todas as informações sobre a disputa judicial fornecidas nas demonstrações contábeis do período anterior. Como a maioria das incertezas foi resolvida, os usuários das demonstrações contábeis do período atual podem não precisar mais de informações detalhadas sobre essas incertezas. Em vez disso, as informações sobre essas incertezas podem ser resumidas e atualizadas para refletir os eventos e as circunstâncias do período atual e a resolução de incertezas relatadas anteriormente.

Exemplo N — Avaliação individual e coletiva de erros

Contexto

Durante o período de relatório atual, a entidade reconheceu:

- (a) uma provisão de \$ 100 que não deveria ter sido reconhecida. A provisão afetou a rubrica “custo dos serviços prestados”.
- (b) a reversão de uma provisão de \$ 80 reconhecida no período anterior que não deveria ter sido revertida. A reversão afetou a rubrica “outras receitas (despesas) operacionais”.

Aplicação

Ao avaliar se esses erros são relevantes para suas demonstrações contábeis, a entidade não identificou a presença de quaisquer fatores qualitativos e, portanto, fez seu julgamento de materialidade apenas sob uma perspectiva quantitativa. A entidade concluiu que ambos os erros eram individualmente relevantes por causa de seu impacto em seu resultado.

Nessas circunstâncias, seria inadequado considerar o efeito quantitativo dos erros em uma base líquida, ou seja, como uma superavaliação de despesas de \$ 20, concluindo assim que os erros identificados não precisariam de ser corrigidos. Se um erro for individualmente avaliado como material para as

demonstrações contábeis da entidade, a existência de outros erros que afetem a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa da entidade de forma oposta, não elimina a necessidade de o corrigir ou torna o erro imaterial.

Exemplo O — Avaliação de erros cumulativos do período atual

Contexto

A entidade, há três anos, construiu um hospital público. A edificação tem uma vida útil de 50 anos e um valor residual equivalente a 20% do custo da planta. A entidade começou a usar a edificação há três anos, mas não reconheceu nenhuma depreciação para ela (erro cumulativo). Em cada período anterior, a entidade avaliou o erro de não depreciação de sua edificação como sendo individual e cumulativamente irrelevante para as demonstrações contábeis daquele período. Não há indicação de que os julgamentos de materialidade de períodos anteriores estivessem errados.

No período corrente, a entidade iniciou a depreciação da planta.

No mesmo período, o hospital experimentou uma redução significativa na capacidade de prestação de serviços.

Aplicação

Ao fazer seus julgamentos de materialidade na preparação das demonstrações contábeis do período corrente, a entidade concluiu que o erro cumulativo era material para as demonstrações contábeis do período corrente.

Nesse cenário, a entidade não precisa revisar as avaliações de materialidade feitas em períodos anteriores.

No entanto, como no período atual o erro cumulativo se tornou material para as demonstrações contábeis do período atual, a entidade deve aplicar os requisitos da NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro para corrigi-lo.

Exemplo P — Avaliar se as informações sobre *covenants* são relevantes

Contexto

Um governo subnacional, devido à escassez de recursos próprios, decidiu obter um empréstimo junto a um organismo internacional para realizar obras de saneamento. Um empréstimo de longo prazo foi concedido à entidade no período de relatório atual. O contrato de empréstimo inclui uma cláusula que exige que a entidade mantenha um índice de dívida sobre o patrimônio líquido abaixo de um limite especificado, a ser mensurado a cada data de relatório (um *covenant*). De acordo com o contrato de empréstimo, a relação dívida/patrimônio social deve ser calculada com base nos valores de dívida e patrimônio, conforme apresentados nas demonstrações contábeis da entidade. Se a entidade violar o acordo, todo o empréstimo se torna exigível à vista. A divulgação dos termos do acordo nas demonstrações contábeis de uma entidade não é exigida por nenhuma lei ou regulamentação local.

Aplicação

O item 38 da NBC TSP 33 - Instrumentos Financeiros: Divulgações exige que a entidade divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar a natureza e a extensão do risco decorrente de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta no final do período de relatório.

Na preparação de suas demonstrações contábeis, a entidade avalia se a informação sobre a existência do contrato e seus termos é uma informação relevante, considerando tanto as consequências quanto a probabilidade de ocorrência de um descumprimento.

Nessas circunstâncias, a entidade concluiu que, considerando sua escassez de recursos próprios, qualquer aceleração do plano de pagamento do empréstimo de longo prazo (consequência da ocorrência do descumprimento da cláusula) afetaria a posição financeira e os fluxos de caixa da entidade de uma forma que poderia ser razoavelmente esperado que influencie as decisões dos usuários primários.

A entidade também considerou a probabilidade de ocorrência de uma violação.

Cenário 1 — o credor definiu o limite do acordo com base nas informações repassadas pela entidade, acrescentando uma tolerância de 10% aos números previstos.

Nesse cenário, embora a entidade tenha executado positiva e regularmente seus orçamentos anteriores, ela avaliou a probabilidade de ocorrência de uma violação como maior do que remota. Portanto, as informações sobre a existência do *covenant* e seus termos foram avaliadas como relevantes e divulgadas nas demonstrações contábeis da entidade.

Cenário 2 — o credor definiu o limite do acordo com base nas informações repassadas pela entidade, acrescentando uma tolerância de 200% aos números previstos

Nesse cenário, a entidade avaliou como remota a probabilidade de ocorrência de um descumprimento, com base em seu histórico de execução orçamentária dos exercícios anteriores e na magnitude da tolerância incluída no limite do *covenant*. Portanto, embora as consequências do descumprimento do pacto afetem a posição financeira e os fluxos de caixa da entidade de forma que se possa razoavelmente esperar que influenciem as decisões dos principais usuários, a entidade concluiu que as informações sobre a existência do contrato e seus termos não eram relevantes.

Exemplo Q - Informações que devem ser relevantes para as demonstrações contábeis anuais

Contexto

A entidade vende principalmente produtos padronizados a clientes em seu mercado doméstico. Na primeira metade do período de relatório, 98% da receita da entidade foi gerada pelas vendas do Produto X. A receita restante foi derivada principalmente de uma venda piloto de uma nova linha de produtos — Produto Y — que a entidade planejava lançar no terceiro trimestre do ano. A entidade espera que a receita do Produto Y aumente significativamente até o final do período de relatório anual, de modo que o Produto Y forneça aproximadamente 20% da receita da entidade para todo o período anual.

Aplicação

O item 106 da NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis exige que a entidade divulgue separadamente por natureza os itens das receitas que sejam materiais.

A entidade não identificou quaisquer fatores qualitativos que tornassem o valor das receitas do Produto Y relevante para o período intermediário.

Nessas circunstâncias, a entidade concluiu que a informação sobre a desagregação da receita por linhas de produtos não era relevante para o relatório contábil intermediário e não a divulgou. Na preparação do relatório contábil intermediário, a entidade não é obrigada a desagregar sua receita por linhas de produtos, mesmo que seja esperado um maior nível de desagregação para as demonstrações contábeis anuais

subsequentes. Em outras palavras, embora a entidade espere que a receita por linhas de produtos seja uma informação relevante para as demonstrações contábeis anuais, esse fato não influencia a avaliação de materialidade na preparação do relatório contábil intermediário da entidade.

Exemplo R — Informações que são relevantes apenas para o relatório contábil intermediário

Contexto

Durante o período intermediário, a entidade construiu um novo equipamento de manuseio de produtos químicos para permitir o cumprimento dos requisitos ambientais para a produção e armazenamento de produtos químicos perigosos. Tal item do ativo imobilizado se qualifica para reconhecimento como um ativo de acordo com o item 14 da NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado.

Aplicação

O item 89(b) da NBC TSP 07 exige a divulgação dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do imobilizado durante sua construção.

Na preparação do relatório contábil intermediário, a entidade avaliou, tanto em uma perspectiva quantitativa como qualitativa, a informação sobre os gastos reconhecidos e concluiu que a informação era material para o relatório contábil intermediário e divulgou-a.

A entidade não incorreu em gastos adicionais relacionados ao equipamento na segunda metade do período de relatório anual. Na preparação de suas demonstrações contábeis anuais, a entidade avaliou os gastos reconhecidos não eram relevantes para as demonstrações contábeis anuais. Para chegar a essa conclusão, a entidade não identificou quaisquer fatores qualitativos que conduzissem a uma avaliação diferente.

A entidade não é obrigada a divulgar informações sobre os gastos reconhecidos em suas demonstrações contábeis anuais.

Exemplo S - Fazer julgamentos de materialidade sobre informações de política contábil que apenas duplicam os requisitos das NBC TSP

Contexto

O imobilizado é material para as demonstrações contábeis da entidade.

A entidade não possui ativos intangíveis ou ágio e não reconheceu uma perda por redução ao valor recuperável em seu ativo imobilizado no relatório atual.

Em relatório anteriores, a entidade divulgou informações de política contábil relacionadas à redução ao valor recuperável de ativos não circulantes que duplicam os requisitos da NBC TSP 10 e não fornecem informações específicas da entidade. A entidade divulgou que:

- Os valores contábeis dos ativos intangíveis do grupo e de seus ativos imobilizados são revisados a cada data de relatório para apurar se há indicação de perda no valor recuperável. Se houver tal indicação, o valor recuperável do ativo é estimado. Para ágio e intangíveis com vida útil indefinida, o valor recuperável é estimado pelo menos anualmente.
- A perda por redução ao valor recuperável é reconhecida na demonstração do resultado sempre que o valor contábil de um ativo ou da sua unidade geradora de caixa excede o seu valor recuperável.
- O valor recuperável dos ativos é o maior entre seu valor justo menos custos para venda e seu valor em uso. Ao mensurar o valor em uso, os fluxos de caixa futuros estimados são descontados a valor presente usando uma taxa de desconto antes dos impostos que reflita as avaliações atuais de mercado quanto ao

valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo. Para um ativo que não gera entradas de caixa amplamente independentes, o valor recuperável é determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence.

- Perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas em relação às unidades geradoras de caixa são alocadas primeiro para reduzir o valor contábil de qualquer ágio alocado a essa unidade geradora de caixa e, em seguida, para reduzir o valor contábil dos outros ativos na unidade em uma base *pro rata*.

- A perda por redução ao valor recuperável em relação ao ágio não é posteriormente revertida. Para outros ativos, a perda por redução ao valor recuperável é revertida se houver uma mudança nas estimativas usadas para determinar o valor recuperável, mas apenas na medida em que o novo valor contábil não exceda o valor contábil que teria sido determinado, líquido de depreciação e amortização, caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por redução ao valor recuperável.

Aplicação

Tendo identificado os ativos sujeitos a testes de redução ao valor recuperável como sendo materiais para as demonstrações contábeis, a entidade avalia se a informação da política contábil para redução ao valor recuperável é, de fato, material.

Como parte de sua avaliação, a entidade considera que uma deterioração ou reversão de uma redução ao valor recuperável não ocorreu no relatório atual. Consequentemente, é improvável que as informações da política contábil sobre como a entidade reconhece e aloca as perdas por redução ao valor recuperável sejam relevantes para seus principais usuários. Da mesma forma, como a entidade não possui ativos intangíveis ou ágio, é improvável que as informações sobre sua política contábil para amortização de ativos intangíveis e ágio forneçam informações relevantes a seus usuários principais.

No entanto, a política contábil de redução ao valor recuperável da entidade refere-se a uma área para a qual a entidade é obrigada a fazer julgamentos ou pressupostos significativos, conforme descrito nos itens 137 e 140 da NBC TSP 11. Dadas as circunstâncias específicas da entidade, conclui que as informações sobre os seus julgamentos são significativas e pode-se esperar razoavelmente que as premissas relacionadas às suas avaliações de redução ao valor recuperável influenciem as decisões dos principais usuários das demonstrações contábeis da entidade. A entidade observa que suas divulgações sobre julgamentos e premissas significativos já incluem aquelas relacionadas à redução ao valor recuperável.

A entidade decide que é improvável que os principais usuários de suas demonstrações contábeis precisem entender os requisitos de reconhecimento e mensuração da NBC TSP 10 para entender as informações relacionadas nas demonstrações contábeis.

Consequentemente, a entidade conclui que a divulgação de um resumo dos requisitos da NBC TSP 10 em uma política contábil separada para redução ao valor recuperável não forneceria informações que poderiam razoavelmente influenciar as decisões tomadas pelos principais usuários de suas demonstrações contábeis. Em vez disso, a entidade divulga informações relevantes sobre políticas contábeis relacionadas aos julgamentos e às premissas significativos que a entidade aplicou em suas avaliações de redução ao valor recuperável em outras partes das demonstrações contábeis.

Embora a entidade avalie algumas informações da política contábil para redução ao valor recuperável de ativos como imateriais, a entidade ainda avalia se outras exigências de divulgação da NBC TSP 10 fornecem informações relevantes que devem ser divulgadas.