

NBC TSP 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Objetivo

O objetivo desta Norma é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

Alcance

- 1. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:**
 - (a) as provisões e passivos contingentes oriundos de benefícios sociais, fornecidos por uma entidade, pelos quais não recebe compensação aproximadamente igual ao valor dos produtos e serviços fornecidos, diretamente em contrapartida dos destinatários dos benefícios;**
 - (b) os resultantes de instrumentos financeiros contabilizados pelo valor justo;**
 - (c) os resultantes de contratos a executar, exceto quando o contrato é oneroso e sujeito a outras disposições deste parágrafo.**
 - (d) os que surgem nas entidades seguradoras provenientes dos contratos com segurados titulares de apólices;**
 - (e) os cobertos por outra NBC TSP.**
 - (f) os relativos ao imposto de renda ou equivalente;**
 - (g) os que surgem dos benefícios a empregados exceto os benefícios da rescisão contratual de trabalho resultado de um processo de reestruturação, conforme tratado nesta Norma.**
- 2. Esta Norma se aplica a todas as entidades do setor público exceto às Empresas Estatais.**
3. O prefácio às NBC TSP emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (NBC TSPB) explica que as empresas Estatais devem obedecer as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As empresas estatais estão definidas na NBC TSP 1 "Apresentação das demonstrações contábeis".
4. Esta Norma se aplica aos instrumentos financeiros (incluindo garantias) não contabilizados pelo valor justo.
5. Esta Norma se aplica às provisões, passivos contingentes e ativos contingentes de entidades seguradoras, exceto aqueles provenientes de contratos com titulares de Apólices (segurados).
6. Esta Norma se aplica às provisões para reestruturação (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Em alguns casos, uma reestruturação pode se encaixar na definição de unidade operacional descontinuada. Orientação sobre a divulgação de informação sobre operações descontinuadas pode ser encontrada

na IAS 35, "Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada".

Benefícios Sociais

7. Para os fins desta Norma, "benefícios sociais" referem-se a produtos, serviços e outros benefícios fornecidos na busca dos objetivos de políticas sociais de um governo. Estes benefícios podem incluir:
 - (a) a prestação de serviços de saúde, educação, habitação, transporte e outros serviços sociais para a comunidade. Muitas vezes, não há exigência que os beneficiários desses serviços paguem uma quantia equivalente ao valor desses serviços;
 - (b) pagamento de benefícios para famílias, idosos, deficientes, desempregados, ex-combatentes e outros. Ou seja, governos em todos os níveis podem prestar assistência financeira para que indivíduos e grupos da comunidade tenham acesso a serviços que atendam suas necessidades particulares ou que complementem suas rendas.
8. Muitas vezes, as obrigações de prestação e fornecimento de benefícios sociais surgem como consequência do compromisso do governo de realizar certas atividades contínuas de longo prazo a fim de fornecer produtos e serviços à comunidade. A necessidade, natureza e fornecimento de bens e serviços para cumprir com as obrigações de políticas sociais frequentemente dependem de uma gama de condições sociais e demográficas que são difíceis de serem previstas. Esses benefícios geralmente se encaixam nas classificações de "proteção social", "educação" e "saúde" da estrutura de Estatísticas de Finanças Governamentais do Fundo Monetário Internacional e frequentemente requerem uma avaliação atuarial para determinar o montante de qualquer passivo relativo a esses benefícios.
9. Para que uma provisão ou contingência, resultante de um benefício social seja excluída do alcance desta Norma, a entidade do setor público que fornece o benefício não poderá receber compensação que seja aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços fornecidos, diretamente em contrapartida dos beneficiários. Esta exclusão abrangeria aquelas circunstâncias em que um encargo é imposto sobre o benefício, sem que haja, contudo, relação direta entre o encargo e o benefício recebido. A exclusão dessas provisões e passivos contingentes do escopo desta Norma reflete o ponto de vista do Comitê de que tanto a determinação do que constitui o evento desencadeador da obrigação e a mensuração do passivo requerem exame adicional antes que a proposição das Normas seja posta em audiência pública. Por exemplo, o Comitê está ciente de que existem diferentes pontos de vistas sobre se o "evento desencadeador da obrigação" acontece quando o indivíduo satisfaz os critérios de elegibilidade para o benefício ou em um estágio anterior. Da mesma forma, existem opiniões diferentes sobre se o montante de uma obrigação reflete ou não uma estimativa dos gastos com os beneficiários elegíveis no período atual ou o valor presente de todos os benefícios futuros esperados determinados sob base atuarial.
10. Quando a entidade opta por reconhecer uma provisão para tais obrigações, a entidade deve divulgar em que base as provisões foram reconhecidas, bem como a base de mensuração adotada. A entidade também deverá fazer outras evidenciações exigidas por esta Norma sobre essas provisões. A NBC TSP 1 orienta sobre como tratar de questões que não são especificamente abordadas

por outra NBC TSP e também inclui exigências relativas à seleção e evidenciação de políticas contábeis.

11. Em alguns casos, os benefícios sociais podem originar um passivo para o qual:
 - (a) existe pouca ou nenhuma incerteza quanto ao seu montante;
 - (b) o vencimento da obrigação não é incerto.

Provavelmente, as situações acima não se encaixam na definição de uma provisão nesta Norma. Quando tais passivos de benefícios sociais existem, eles são reconhecidos quando satisfazem o critério de reconhecimento como passivos (veja parágrafo 19). Um exemplo seria uma provisão de final de período de um montante devido aos beneficiários de pensões por idade ou deficiência física autorizadas para pagamento de acordo com as disposições contratuais ou da legislação.

Outras Exclusões do Alcance da Norma

12. Esta Norma não se aplica aos contratos a executar, a menos que estes sejam onerosos. Os contratos de fornecimento de benefícios sociais assumidos com a expectativa que a entidade não irá receber pagamento aproximadamente igual ao valor dos produtos e serviços fornecidos diretamente em contrapartida dos beneficiários são eliminados do escopo desta Norma.
13. Quando outra NBC TSP tratar de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou ativo contingente, a entidade aplicará aquela Norma ao invés desta. Por exemplo, certos tipos de provisões são também tratados em normas sobre:
 - (a) contratos de construção (veja NBC TSP 11, "Contratos de construção")
 - (b) arrendamento mercantil (veja NBC TSP 13, "Operações de arrendamento mercantil"). No entanto, como a NBC TSP 13 não possui exigências específicas para tratar com arrendamentos operacionais que se tornaram onerosos, esta Norma se aplica a tais casos.
14. **Esta norma não trata de provisões de imposto de renda ou equivalentes** (orientação sobre contabilização de imposto de renda é encontrada na NBC TG 32, "Tributo sobre o Lucro"). **Também não trata de provisões provenientes de benefícios a empregados** (orientação sobre contabilização de benefícios a empregados é encontrada na NBC TSP 25, "Benefícios a Empregados").
15. Alguns montantes tratados como provisões podem se relacionar com o reconhecimento de receitas, por exemplo, quando a entidade fornece garantia em contrapartida de remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento de receitas. A NBC TSP 9, "Receitas de Transações com Contraprestação", identifica as circunstâncias nas quais as receitas de transações com contraprestação são reconhecidas e fornece orientação prática na aplicação do critério de reconhecimento. Esta Norma não altera as exigências da NBC TSP 9.
16. **Esta Norma define provisão como passivo de prazo ou valor incerto. Em alguns países o termo "provisão" é também usado no contexto de itens como depreciação, redução ao valor recuperável de ativos e créditos de liquidação duvidosa: estes são ajustes aos valores contábeis dos ativos e não são tratados nesta Norma.**

17. Outras NBC TSP especificam se os gastos são tratados como ativos ou despesas. Essas questões não são tratadas nesta Norma. Consequentemente, esta Norma não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando uma provisão é feita.

Definições

18. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- (a) por meio de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

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

Passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Contratos a executar são contratos sob os quais nenhuma das partes cumpriu quaisquer de suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente suas obrigações na mesma proporção.

Obrigação legal é uma obrigação proveniente de:

- (a) contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- (b) legislação;
- (c) outra ação legal.

Evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Contrato oneroso é um contrato de troca de bens ou serviços em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos ou potencial de serviços que se esperam sejam recebidos ao longo do mesmo contrato.

Provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

Reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração e que altera materialmente:

- (a) o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou;**
- (b) a maneira como o negócio é conduzido.**

Os termos definidos em outras Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público são usados nesta Norma com o mesmo significado que nas outras Normas e são reproduzidos no "Glossário das NBC TSP" publicado separadamente.

Provisões e outros Passivos

19. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:
- (a) as contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor (e incluem pagamentos referentes a benefícios sociais onde existam autorizações formais para valores especificados); e
 - (b) os passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os passivos derivados de apropriação por competência (*accruals*) são freqüentemente divulgados como parte das contas a pagar, enquanto as provisões são divulgadas separadamente.

Relação entre Provisões e Passivos Contingentes

20. De maneira geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, nesta Norma o termo "contingente" é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.
21. Esta Norma distingue entre:

- (a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviço seja necessária para liquidar a obrigação;
- (b) Passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são:
 - (i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços, ou;
 - (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Reconhecimento

Provisões

22. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;**
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação; e;**
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável ~~possa ser feita~~ do montante da obrigação.**

Se estas essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Obrigação Presente

23. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data de apresentação das demonstrações contábeis.

24. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data de apresentação das demonstrações contábeis ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a apresentação das demonstrações contábeis. Com base em tal evidência:

- (a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data **da apresentação das demonstrações contábeis**, a entidade deve

reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

- (b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços(veja parágrafo 100).

Evento Passado

- 25. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigação. Para ser **considerado** um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:
 - (a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou;
 - (b) no caso de obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.
- 26. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período contábil e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.
- 27. São reconhecidas como provisão apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras da entidade (ou seja, a condução futura de suas atividades). Exemplos dessas obrigações são as penalidades ou custos de limpeza provenientes de danos ambientais ilegais impostos pela legislação à entidade do setor público. Ambas as obrigações dariam origem, na liquidação, a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços independentemente das ações futuras da entidade do setor público. Da mesma forma, uma entidade do setor público reconheceria uma provisão para os custos de desativação de uma unidade de defesa ou uma estação de energia nuclear de propriedade do governo na medida em que a entidade do setor público é obrigada a retificar o dano já causado (NBC TSP 17, "Ativo imobilizado", trata de itens, incluindo os custos de desmontagem e de reforma do local que são incluídos no custo do ativo). Por outro lado, devido às exigências legais, pressão dos eleitores ou um desejo de demonstrar liderança na comunidade, uma entidade pode planejar ou precisar levar adiante gastos para operar de forma particular no futuro. Um exemplo seria quando a entidade do setor público decide ajustar os controles de emissão de fumaça em certos veículos de sua propriedade ou um laboratório do governo decide instalar filtros para proteger empregados do vapor de certos elementos químicos. Uma vez que as entidades podem evitar gastos futuros através de suas ações futuras – por exemplo, ao mudar seu método operacional, estas não têm hoje uma obrigação por aqueles gastos e nenhuma provisão é reconhecida.
- 28. Uma obrigação sempre envolve outra parte a quem a obrigação é devida. Não é necessário, no entanto, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida– de fato a obrigação pode ser para o público em geral. Como a obrigação sempre envolve um compromisso para com a outra parte, a decisão pela gestão da entidade, conselho gestor ou entidade controladora não dá origem a

obrigação não formalizada na data de apresentação das demonstrações contábeis a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de forma suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

29. Um evento que não dá origem imediatamente a uma obrigação pode originá-la mais tarde por causa de alterações na lei ou porque uma ação (por exemplo, um pronunciamento público suficientemente específico) da entidade dá origem a uma obrigação não formalizada. Por exemplo, quando um dano ambiental é causado por uma entidade do governo pode não haver obrigação para reparar as consequências. No entanto, a causa deste dano se torna um evento que cria obrigação quando uma nova lei exige que o dano existente seja reparado ou quando o governo ou a entidade individual aceita publicamente a responsabilidade pela reparação de maneira que cria uma obrigação não formalizada.
30. Quando os detalhes de nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, a obrigação surgirá somente quando for praticamente certo que a legislação será promulgada. Para os fins desta Norma, esse tipo de obrigação é tratada como uma obrigação legal. No entanto, diferenças nas circunstâncias em volta desta 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 ela seja promulgada e qualquer decisão sobre a existência de uma obrigação deve aguardar a promulgação da lei proposta.

Saída Provável de Recursos que incorporam Benefícios Econômicos ou Potencial Prestação de Serviços

31. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade 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 o evento for mais provável de ocorrer do que de não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja remota (veja parágrafo 100).
32. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, uma obrigação do governo para compensar os indivíduos que receberam sangue contaminado de um hospital do governo), a avaliação da probabilidade de que uma saída de recursos será exigida na liquidação deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora possa ser pequena a probabilidade de uma saída de recursos para qualquer item isoladamente, pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação. Se esse for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

Estimativa Confiável da Obrigação

33. O uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro

no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, a entidade é capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis e, dessa forma, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento da provisão.

34. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como passivo contingente (veja parágrafo 100).

Passivos Contingentes

35. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

36. Um passivo contingente é evidenciado, conforme exigido pelo parágrafo 100, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços.
37. Quando a entidade for conjunta e solidariamente responsável por obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como passivo contingente. Por exemplo, no caso de dívida de empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*), aquela parcela da obrigação que deve ser cumprida pela outra parcela participante do empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece a provisão para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.
38. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros ou potencial prestação de serviços serão exigidos para um item previamente tratado como passivo contingente, uma provisão deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita). Por exemplo, uma entidade do governo pode ter desobedecido a uma lei ambiental, mas não está claro se algum dano foi causado ao ambiente. Quando, subsequentemente, tornar-se claro que o dano foi causado e que a reparação será exigida, a entidade reconheceria uma provisão porque uma saída de recursos que envolva benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços agora é provável.

Ativos Contingentes

39. A entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

40. Ativos contingentes geralmente surgem de eventos não planejados ou não esperados que não estejam totalmente sob o controle da entidade e que dão origem à possibilidade de um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços à entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade busca por meio de processos legais onde o resultado é incerto.

41. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.
42. Um ativo contingente é evidenciado, conforme parágrafo 105, quando um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços for provável.
43. Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam refletidos apropriadamente nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços surgirá e o valor dos recursos puder ser medido de maneira confiável, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços se torna provável, a entidade evidencia o ativo contingente (veja o parágrafo 105).

Mensuração

Melhor estimativa

- 44. O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.**
45. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data **da apresentação das demonstrações contábeis** ou para transferi-la para terceiros nesse momento. É muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.
46. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis.

Exemplo

Um laboratório médico do governo fornece scanners de ultra-som para centros médicos e hospitais de propriedade pública e privada com base na recuperação total dos custos. O equipamento é fornecido com garantia onde os centros médicos e hospitais são cobertos pelos custos de reparos de quaisquer defeitos que se tornam evidentes dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se pequenos defeitos fossem detectados em todos os equipamentos, os custos de reparo seriam de \$1 milhão¹. Se grandes defeitos fossem detectados, os custos de reparo seriam de 4 milhões de unidades monetárias. A experiência passada do laboratório e as futuras expectativas indicam que, para o próximo ano, 75% do equipamento não serão defeituosos, 20% terão pequenos defeitos e 5% terão grandes defeitos. De acordo com o parágrafo 32, o laboratório avalia a probabilidade de um desembolso para as obrigações de garantia como um todo.

O valor esperado do custo de reparos é de:

$$(75\% \text{ de zero}) + (20\% \text{ de UM1 milhão}) + (5\% \text{ de UM4 milhões}) = \text{UM}400.000$$

47. As incertezas que rodeiam o valor a ser reconhecido como provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é "valor esperado". A provisão, portanto, será diferente dependendo se a probabilidade de uma perda de um dado montante é, por exemplo, 60% ou 90%. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.
48. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outros resultados possíveis. Quando outros valores possíveis forem, em sua maioria, mais altos do que o resultado mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto. Por outro lado, se outros valores possíveis forem, na sua maioria, mais baixos do que o resultado mais provável, a melhor estimativa será um valor mais baixo. Por exemplo, se um governo **tiver de** reparar um defeito grave em um navio de defesa construído para outro governo, o resultado individual mais provável pode ser de que o reparo tenha sucesso na primeira tentativa a um custo de 100.000 unidades monetárias, mas a provisão é feita por um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.
49. A provisão é mensurada antes dos impostos ou equivalentes. Orientação no tratamento das consequências dos impostos de uma provisão e alterações nelas é encontrada na IAS 12.

Riscos e Incertezas

50. Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão.

51. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Uma nova avaliação do risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso ter cuidado ao realizar julgamentos em condições de incerteza, para que as receitas ou ativos não sejam superavaliados e as despesas ou passivos não sejam subavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de desfecho particularmente adverso forem estimados em base conservadora, então esse desfecho não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustes de risco e incerteza com a consequente superavaliação da provisão.

52. A evidenciação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o parágrafo 98(b).

Valor Presente

53. Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

54. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, as provisões relacionadas com saídas de caixa que surgem logo após a data das demonstrações contábeis são mais onerosas do que aquelas em que as saídas de caixa de mesmo valor surgem mais tarde. Em função disso, as provisões são descontadas, quando o efeito é material.

55. Quando a provisão é descontada sobre um número de anos, o valor presente desta provisão aumentará cada ano conforme a provisão chegar perto da data de liquidação esperada (veja Apêndice E). O parágrafo 97(e) desta Norma exige a evidenciação do aumento durante o período em que o montante descontado surgir pela passagem do tempo.

56. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas.

57. Em algumas jurisdições, o imposto de renda ou equivalentes são cobrados sobre o superávit do período da entidade do setor público. Quando estes impostos são cobrados sobre as entidades do setor público, as taxas de desconto selecionadas devem ser as anteriores aos impostos.

Eventos Futuros

58. Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

59. Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, certas obrigações podem ser indexadas para compensar credores pelos efeitos da inflação ou outras alterações específicas de preço. Na existência de evidência suficiente de que as taxas de inflação estimadas sejam prováveis, isto deve ser refletido no montante da provisão. Outro exemplo de eventos futuros que afetam o montante de uma provisão é quando o governo acredita que o custo da limpeza de alcatrão, cinzas e outros agentes poluentes associados a uma fábrica de gás, no final de sua vida útil, serão reduzidos por futuras mudanças na tecnologia. Neste caso, o montante reconhecido reflete o custo tecnicamente qualificado, que observadores objetivos razoavelmente estimam ter que incorrer, levando-se em conta toda evidência como a tecnologia disponível no momento da limpeza. Assim, é apropriado incluir, por exemplo, reduções esperadas de custos associados com o aumento de experiência em aplicar a tecnologia existente ou o custo estimado de aplicar tecnologia existente para uma operação maior ou mais complexa que a realizada anteriormente. No entanto, a entidade não deve antecipar o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova para limpeza, a menos que seja respaldada por evidência suficientemente objetiva.
60. O efeito de possível legislação nova que possa afetar o valor de uma obrigação existente de um governo ou de uma entidade do setor público deve ser considerado na mensuração da obrigação existente quando existe evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um evento único que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Exige-se evidência de que a legislação vai exigir e também de que a sua promulgação e a sua implementação são praticamente certas. Em muitos casos não existe evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação esperada de Ativos

- 61. Os ganhos nas alienações esperadas de ativos não devem ser levados em consideração ao se mensurar a provisão.**
62. Os ganhos na alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar a provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão. Em vez disso, a entidade deve reconhecer ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento determinado pela NBC TSP que trata dos respectivos ativos.

Reembolso

- 63. Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.**
- 64. Na demonstração do resultado do exercício, a despesa relativa a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de reembolso.**

65. Algumas vezes, a entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar diretamente os valores. Por exemplo, uma entidade governamental pode ter uma responsabilidade legal para com um indivíduo como resultado de um conselho equivocado dado por seus empregados. No entanto, a entidade pode ser capaz de recuperar uma parte do valor desembolsado por meio de um seguro contra perdas e danos.
66. Na maioria dos casos, a entidade permanece comprometida pela totalidade do valor em questão de forma que a entidade teria que liquidar o valor inteiro se a terceira parte deixasse de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nessa situação, é reconhecida uma provisão para o valor inteiro do passivo e é reconhecido um ativo separado pelo reembolso esperado, desde que seu recebimento seja praticamente certo se a entidade liquidar o passivo.
67. Em alguns casos, a entidade não está comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo relativo a esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.
68. Como referido no parágrafo 37, a obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação seja liquidada pelas outras partes.

Mudanças nas Provisões

- 69. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de apresentação das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.**
70. Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como despesa financeira.

Uso de Provisão

- 71. Uma provisão deve ser usada somente para os gastos para os quais a provisão foi reconhecida originalmente.**
72. Somente os gastos relativos à provisão original são ajustados contra a mesma. Ajustar gastos contra uma provisão originalmente reconhecida para outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

Aplicação das Regras de Reconhecimento e Mensuração

Perda Operacional Futura

- 73. Provisões para perdas operacionais futuras não devem ser reconhecidas.**

74. As perdas operacionais futuras não satisfazem à definição de passivos do parágrafo 18 e dos critérios gerais de reconhecimento expostos para provisões no parágrafo 22.
75. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação que determinados ativos da unidade operacional usados nestas atividades podem não ser recuperáveis. Uma entidade deve testar estes ativos quanto à recuperabilidade conforme orientação da IAS 36 "Redução ao Valor Recuperável de Ativos."

Contratos Onerosos

- 76. Se uma entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente (líquida de recuperações) deste contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.**
77. O parágrafo 76 desta Norma aplica-se somente aos contratos onerosos. Os contratos que fornecem benefícios sociais na expectativa de que a entidade não receba valores aproximadamente iguais aos valores dos produtos e serviços fornecidos, diretamente dos beneficiários dos serviços são excluídos do alcance desta norma.
78. Muitos contratos que evidenciam transações com contraprestação (por exemplo, algumas ordens de compra rotineiras) podem ser cancelados sem o pagamento da compensação a outra parte, conseqüentemente, não existe obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes contratadas. Quando os eventos tornam este contrato oneroso, o contrato se encaixa dentro do escopo desta Norma e um passivo deve ser reconhecido. Contratos a executar, não onerosos, não entram no alcance desta Norma.
79. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato no qual os custos inevitáveis para se cumprir as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos ou potencial de serviços previstos a serem recebidos durante este contrato, incluídos os valores recuperáveis. Conseqüentemente, a obrigação atual líquida de recuperações é reconhecida como uma provisão conforme o parágrafo 76. Os custos inevitáveis do contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, e este é determinado com base a) no custo de cumprir o contrato ou b) no custo de qualquer compensação ou de penalidades provenientes do não cumprimento do contrato, dos dois o menor.
80. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, a entidade deve reconhecer qualquer perda decorrente de ajuste ao valor recuperável que tenha ocorrido nos ativos relativos a esse contrato.

Reestruturação

81. São exemplos de eventos dentro da definição de reestruturação:
- (a) eliminação de uma atividade ou de um serviço;
 - (b) o fechamento de uma sucursal ou de encerramento das atividades de uma agência governamental em uma localização ou uma região específica ou a realocação de atividades de uma região a outra;
 - (c) mudanças na estrutura de administração, por exemplo, eliminação de um nível de gerência; e

(d) reorganizações fundamentais que têm um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.

82. Uma provisão para custos da reestruturação deve ser reconhecida somente quando os critérios gerais do reconhecimento para as provisões do parágrafo 22 são seguidos. Os parágrafos 83 a 96 expõem como os critérios gerais do reconhecimento se aplicam às reestruturações.

83. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge somente quando uma entidade:

- (a) tiver um plano formal detalhado para a reestruturação que identifique pelo menos:**
 - (i) o negócio ou parte do negócio em questão;**
 - (ii) os principais locais afetados;**
 - (iii) o local, a função e o número aproximado de empregados que serão compensados financeiramente a se demitir;**
 - (iv) os desembolsos que serão realizados; e**
 - (v) quando o plano será executado; e**
- (b) 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.**

84. Dentro do setor público, a reestruturação pode ocorrer no governo como um todo, pasta ou ministério ou no nível de agência.

85. Evidências de que um governo ou uma entidade começou a implementar um plano de reestruturação seriam fornecidas, por exemplo, pela declaração pública das características principais do plano, pela venda ou transferência de ativos, pela notificação da intenção de cancelar arrendamentos ou pelo estabelecimento de acordos alternativos para clientes dos serviços. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturação constitui uma obrigação não formalizada à reestruturação somente se for feito de tal maneira e com detalhes suficientes (ou seja, expondo as características principais do plano), que origine expectativas válidas em outras partes tais como os usuários do serviço, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que o governo ou a entidade realizarão a reestruturação.

86. Para que um plano seja suficiente para originar uma obrigação não formalizada quando for comunicado àqueles afetados por ele, a sua execução precisa ser planejada para começar o mais cedo possível e ser concluída em um intervalo de tempo em que alterações significativas provavelmente não ocorrerão mais. Entretanto, caso se espere que haja grande atraso antes de a reestruturação começar ou que essa demore tempo demais, deixa de ser provável que o plano crie expectativa válida da parte de outros de que o governo ou a entidade individual estão de fato comprometidos com a reestruturação, uma vez que o intervalo de tempo concede oportunidades para que o governo ou a entidade altere seus planos.

87. Uma decisão da gerência ou do conselho gestor de reestruturação feita 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 da mesma data:

- (a) começado a implementação do plano de reestruturação; ou
- (b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando neles expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação.

Em alguns casos, uma entidade pode começar a executar um plano de reestruturação, ou anunciar suas características principais àqueles afetados por este plano, somente depois da data de apresentação das demonstrações contábeis. A divulgação pode ser exigida pela NBC TSP 14 "Evento subsequente" se a reestruturação for material e se a não- divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

- 88. Embora uma obrigação não formalizada não seja criada unicamente por uma decisão da administração ou do conselho gestor, ela pode resultar de outros eventos anteriores combinados com tal decisão. Por exemplo, as negociações com os representantes dos empregados para pagamentos de rescisão ou com os compradores para a venda ou transferência de uma operação, podem ter sido concluídas, sujeitas somente à aprovação do conselho gestor ou da diretoria. Uma vez que essa aprovação tenha sido obtida e comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação não formalizada de reestruturar, se as condições do parágrafo 83 forem atendidas.
- 89. Em alguns países, a autoridade final para tomar decisões sobre uma entidade do setor público é feita através de um conselho gestor ou de diretoria cuja composição inclui representantes de interesses diferentes daqueles da gerência (por exemplo, empregados) e a notificação a estes representantes pode ser necessária antes que a decisão do conselho gestor ou de diretoria seja tomada. Uma vez que uma decisão por um conselho gestor ou diretoria envolva uma comunicação com estes representantes, isto pode conduzir a uma obrigação não formalizada para reestruturar.

Venda ou Transferência de Operações

- 90. **Nenhuma obrigação surge em consequência da venda ou da transferência de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com esta venda ou transferência, isto é, quando há um acordo obrigatório de venda.**
- 91. Mesmo quando uma entidade tomar a decisão de vender uma **unidade operacional** e anunciar publicamente esta decisão, ela não pode se comprometer com a venda até que um comprador seja identificado e que exista um acordo de venda obrigatório. Até que exista um acordo de venda obrigatório, a entidade poderá mudar de idéia e certamente terá que retomar outro plano de ação se um comprador não for encontrado sob termos aceitáveis. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada poderá aparecer para as outras partes da reestruturação antes que um acordo de venda obrigatório exista.
- 92. A reestruturação dentro do setor público frequentemente envolve transferência das operações de uma entidade controlada para outra e pode envolver

transferência das operações por um valor nominal ou a custo zero. Tais transferências frequentemente ocorrem sob um governo diretivo e não envolverão acordos obrigatórios como descritos no parágrafo 90. Uma obrigação existe somente quando há um acordo de transferência obrigatório. Mesmo onde transferências propostas não conduzem ao reconhecimento de uma provisão, a transação planejada pode exigir a divulgação sob outras NBC TSP ou Normas propostas como a NBC TSP 14, "Evento subsequente" e a NBC TSP 20, "Divulgação sobre Partes Relacionadas."

Provisões de Reestruturação

93. Uma provisão para reestruturação deve incluir somente os desembolsos diretos provenientes da reestruturação, que são aquelas que estão ao mesmo tempo:

- (a) envolvidas necessariamente pela reestruturação; e**
- (b) não associadas com as atividades em curso da entidade.**

94. Uma provisão para reestruturação não inclui custos como:

- (a) novo treinamento ou realocação da equipe de funcionários;
- (b) *marketing*; ou
- (c) investimento em novos sistemas e em redes de distribuição.

Estes desembolsos relacionam-se à conduta futura de uma atividade e não são passivos de reestruturação na data de apresentação das demonstrações contábeis. Tais gastos são reconhecidos na mesma base como se tivessem surgido independentemente da reestruturação.

95. A identificação de perdas operacionais futuras até a data de reestruturação não são incluídas na provisão, a menos que sejam relacionadas a contratos onerosos conforme definido no parágrafo 18.

96. Segundo as exigências do parágrafo 61, os ganhos na alienação prevista dos ativos não são levados em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda dos ativos for prevista como parte da reestruturação.

Evidenciação

97. Para cada tipo de provisão, a entidade deve evidenciar:

- (a) o valor contábil no início e no final do período;**
- (b) provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;**
- (c) montantes utilizados (isto é, incorridos e imputados contra a provisão) durante o período;**
- (d) as quantias não utilizadas revertidas durante o período; e**
- (e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e do efeito de alguma alteração na taxa de desconto.**

A informação comparativa não é necessária.

98. A entidade deve evidenciar o seguinte para cada tipo de provisão:

- (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e a periodicidade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;**
- (b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou a periodicidade destas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve evidenciar as principais premissas feitas a respeito dos eventos futuros, como foi tratado no parágrafo 58;**
- (c) o montante de algum reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo reconhecido para tal reembolso.**

99. Quando uma entidade escolhe reconhecer nas suas demonstrações contábeis as provisões dos benefícios sociais dos quais não recebe pagamento aproximadamente igual ao valor dos produtos e serviços fornecidos, diretamente em retorno dos beneficiários, deve fazer as evidenciações exigidas nos parágrafos 97 e 98 sobre essas provisões.

100. A menos que a possibilidade de qualquer saída para a liquidação seja remota, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data das demonstrações contábeis, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

- (a) uma estimativa de seu efeito financeiro, mensurada de acordo com os parágrafos 44 a 62;**
- (b) uma indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída; e**
- (c) a possibilidade de algum reembolso.**

101. Ao se determinar que provisões ou passivos contingentes possam ser agregados configurando uma classe, é necessário considerar se a natureza dos itens é suficientemente similar para divulgação única que cumpra com as exigências dos parágrafos 98 (a) e (b) e 100 (a) e (b). Assim, pode ser apropriado tratar como uma única classe de provisões, montantes relativos a um tipo de obrigação, mas não seria apropriado tratar como uma única classe os montantes relativos aos custos de reparação ambientais e montantes que estão sujeitos a procedimentos jurídicos.

102. Quando uma provisão e um passivo contingente surgem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade realiza as evidenciações exigidas pelos parágrafos 97, 98 e 100 de maneira que demonstre a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

103. Uma entidade pode, em certas circunstâncias, utilizar avaliação externa para mensurar uma provisão. Nesses casos, a informação relativa à avaliação pode ser evidenciada de maneira útil.

104. As exigências de divulgação do parágrafo 100 não se aplicam aos passivos contingentes que surgem dos benefícios sociais fornecidos por uma entidade da qual não recebe um valor aproximadamente igual aos produtos ou serviços proporcionados, diretamente em retorno dos beneficiários (veja os parágrafos 1 (a) e 7-11 para uma discussão da eliminação de benefícios sociais desta Norma).

105. Onde for provável que uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços aconteça, a entidade deve evidenciar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data de apresentação das demonstrações contábeis, e quando for viável, uma estimativa de seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios expostos para provisões nos parágrafos 44 a 62.

106. As exigências de evidenciação do parágrafo 105 se aplicam somente àqueles ativos contingentes onde há uma expectativa razoável de que os seus benefícios fluirão à entidade. Isto é, não há nenhuma exigência para evidenciar esta informação sobre todos os ativos contingentes (veja os parágrafos 39 a 43 para uma discussão dos ativos contingentes). É importante que as evidenciações dos ativos contingentes evitem fornecer indicações enganosas sobre a probabilidade de geração de receita. Por exemplo, um ativo contingente poderia surgir de um contrato onde uma entidade do setor público permite que uma companhia do setor privado explore uma de suas propriedades em contrapartida a um *royalty* baseado em um preço determinado para cada tonelada extraída. Além da evidenciação da natureza do acordo, o ativo contingente deve ser quantificado onde uma estimativa razoável possa ser realizada sobre a quantidade de mineral a ser extraída e periodicidade das entradas de caixa previstas. Se não houver outra circunstância que indique que seria improvável que algum mineral fosse extraído, a entidade do setor público não evidenciaria a informação exigida pelo parágrafo 105 porque não há qualquer fluxo provável de benefícios.

107. As exigências de evidenciação do parágrafo 105 abrangem ativos contingentes de ambas as transações com e sem contraprestação. A existência de um ativo contingente em relação às receitas tributárias repousa na 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 relativos à receita tributária devem ser tratados como parte de um projeto separado sobre receitas sem contraprestação.

108. Quando alguma informação exigida pelos parágrafos 100 e 105 não for evidenciada porque não é praticável fazê-lo, a entidade deve indicar esse fato.

109. Em casos extremamente raros, a evidenciação de alguma ou toda informação exigida pelos parágrafos 97 a 107 pode prejudicar seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre o assunto que é alvo da provisão, do passivo contingente ou do ativo contingente. Nesses casos, a entidade não precisa evidenciar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, junto com o fato e razão pela qual a informação não foi evidenciada.

Disposições Transitórias

110. O efeito de adotar esta Norma na sua data vigente (ou antecipadamente) deve ser relatado como um ajuste no saldo inicial de superávits (déficits) acumulados do período em que a Norma é adotada pela primeira vez. As entidades são incentivadas, mas não exigidas, a ajustar o saldo inicial de superávits (déficits) acumulados do período primeiramente apresentado e a corrigir a informação comparativa. Se a informação comparativa não for corrigida, este fato deve ser divulgado.