

IAS 37**Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**

Em abril de 2001, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB*) adotou a *IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*, que foi originalmente emitida pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade em setembro de 1998. Essa norma substituiu partes da *IAS 10 – Contingências e Eventos Subsequentes à Data do Balanço Patrimonial*, que foi emitida em 1978 e que trata de contingências.

Em maio de 2020, o Conselho emitiu *Contratos Onerosos – Custo de Cumprir um Contrato*. Esta *IAS 37* alterada esclarece que, para efeitos de avaliar se um contrato é oneroso, o custo de cumprimento do contrato inclui os custos incrementais de cumprimento desse contrato e uma alocação de outros custos diretamente relacionados ao cumprimento dos contratos.

Outras Normas introduziram pequenas alterações decorrentes à *IAS 37*. Elas incluem a *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros (Hedge Accounting e alterações à IFRS 9, à IFRS 7 e à IAS 39)* (emitida em novembro de 2013), *Melhorias Anuais às IFRS Ciclo 2010–2012* (emitida em dezembro de 2013), a *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes* (emitida em maio de 2014), a *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros* (emitida em julho de 2014), a *IFRS 16 – Arrendamentos* (emitida em janeiro de 2016), a *IFRS 17 – Contratos de Seguros* (emitida em maio de 2017), *Alterações a Referências à Estrutura Conceitual nas Normas IFRS* (emitida em março de 2018) e *Definição de Material* (Alterações à *IAS 1 e IAS 8*) (emitida em outubro de 2018).

CONTEÚDO

do parágrafo

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 37
PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES**

OBJETIVO	
ALCANCE	1
DEFINIÇÕES	10
Provisões e outros passivos	11
Relação entre provisões e passivos contingentes	12
RECONHECIMENTO	14
Provisões	14
Passivos contingentes	27
Ativos contingentes	31
MENSURAÇÃO	36
Melhor estimativa	36
Riscos e incertezas	42
Valor presente	45
Eventos futuros	48
Alienação esperada de ativos	51
REEMBOLSOS	53
MUDANÇAS NAS PROVISÕES	59
USO DE PROVISÕES	61
APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	63
Perdas operacionais futuras	63
Contratos onerosos	66
Reestruturação	70
DIVULGAÇÃO	84
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	93
DATA DE VIGÊNCIA	95

APROVAÇÃO PELO CONSELHO DE CONTRATOS ONEROSOS – CUSTO DE CUMPRIR UM CONTRATO EMITIDA EM MAIO DE 2020

PARA A ORIENTAÇÃO ANEXA INDICADA ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO

ORIENTAÇÃO DE IMPLEMENTAÇÃO

PARA A BASE PARA CONCLUSÕES, CONSULTE A PARTE C DESTA EDIÇÃO

BASE PARA CONCLUSÕES

A Norma Internacional de Contabilidade *IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (IAS 37)* é definida nos parágrafos 1-105. Todos os parágrafos têm igual importância, mas mantêm o formato da Norma do IASC quando adotada pelo IASB. A *IAS 37* deve ser lida no contexto de seu objetivo, do *Prefácio às Normas IFRS* e da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*. A *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* fornece uma base para seleção e aplicação das políticas contábeis na ausência de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade IAS 37

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Objetivo

O objetivo desta Norma é garantir que critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados sejam aplicados às provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e que informações suficientes sejam divulgadas nas notas explicativas para permitir que os usuários compreendam a sua natureza, época e valor.

Alcance

- 1 **Esta Norma será aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:**
 - (a) **aqueles resultantes de contratos executórios, exceto quando o contrato for oneroso; e**
 - (b) [excluído]
 - (c) **aqueles cobertos por outra Norma.**
- 2 Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que estejam dentro do alcance da *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros*.
- 3 Contratos executórios são contratos nos quais nenhuma das partes cumpriu nenhuma de suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente suas obrigações na mesma extensão. Esta Norma não se aplica a contratos executórios, a menos que eles sejam onerosos.
- 4 [Excluído]
- 5 Quando outra Norma tratar de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou ativo contingente, uma entidade aplica essa Norma em vez desta Norma. Por exemplo, alguns tipos de provisões são tratados nas Normas sobre:
 - (a) [excluído]
 - (b) impostos sobre a renda (*vide IAS 12 – Impostos sobre a Renda*);
 - (c) arrendamentos (*vide IFRS 16 – Arrendamentos*). Entretanto, esta Norma aplica-se a qualquer arrendamento que se tornar oneroso antes da data de início do arrendamento conforme definido na *IFRS 16*. Esta Norma também aplica-se a arrendamentos de curto prazo e arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor contabilizado de acordo com o parágrafo 6 da *IFRS 16* e que se tornaram onerosos;
 - (d) benefícios aos empregados (*vide IAS 19 – Benefícios aos Empregados*); e
 - (e) contratos de seguro e outros contratos dentro do alcance da *IFRS 17 – Contratos de Seguro*;
 - (f) contraprestação contingente de uma adquirente em uma combinação de negócios (*vide IFRS 3 – Combinações de Negócios*); e
 - (g) receita de contratos com clientes (*vide IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes*). Contudo, como a *IFRS 15* não contém nenhum requisito específico para tratar de contratos com clientes que são, ou que se tornaram, onerosos, esta Norma é aplicável a esses casos.
- 6 [Excluído]
- 7 Esta Norma define provisões como passivos de prazo ou valor incerto. Em alguns países, o termo “provisão” também é usado no contexto de itens tais como depreciação, redução ao valor recuperável e dívidas duvidosas: estes são ajustes aos valores contábeis de ativos e não são tratados nesta Norma.
- 8 Outras Normas especificam se os gastos são tratados como ativos ou como despesas. Essas questões não são tratadas nesta Norma. Consequentemente, esta Norma não proíbe nem requer a capitalização dos custos reconhecidos quando uma provisão é feita.
- 9 Esta Norma se aplica a provisões para reestruturação (inclusive para operações descontinuadas). Quando uma reestruturação se enquadrar na definição de uma operação descontinuada, divulgações adicionais poderão ser exigidas pela *IFRS 5 – Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas*.

Definições

10 Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados especificados:

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

Um *passivo* é uma obrigação presente da entidade, decorrente de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte em uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos da entidade.¹

Um *fato gerador* é um evento que cria uma obrigação legal ou presumida, que resulta em que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista, a não ser liquidar a obrigação.

Uma *obrigação legal* é uma obrigação decorrente de:

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

Uma *obrigação construtiva* é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade, onde:

- (a) por uma prática estabelecida no passado, políticas divulgadas ou uma declaração atual suficientemente específica, a entidade indicou às demais partes que aceitará determinadas responsabilidades; e
- (b) como resultado, a entidade criou uma expectativa válida nessas outras partes de que irá cumprir com essas responsabilidades.

Um *passivo contingente* é:

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

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

Um *contrato oneroso* é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfação das obrigações dele decorrentes excedem os benefícios econômicos que se espera receber em função dele.

Uma *reestruturação* é um programa planejado e controlado pela administração e que altera de forma material:

- (a) o alcance de um negócio empreendido por uma entidade; ou
- (b) a forma como esse negócio é conduzido.

Provisões e outros passivos

11 As provisões podem ser diferenciadas de outros passivos tais como contas a pagar a fornecedores e provisões contábeis, pois há incerteza sobre a época ou valor do gasto futuro exigido na liquidação. Por outro lado:

- (a) contas a pagar a fornecedores são passivos a serem pagos por bens ou serviços que foram recebidos ou fornecidos e que foram faturados ou formalmente pactuados com o fornecedor; e
- (b) provisões contábeis são passivos a serem pagos por bens ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram pagos, faturados ou formalmente pactuados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados à provisão de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou a época das provisões contábeis, a incerteza é geralmente muito menor do que para provisões.

¹ A definição de um passivo nesta Norma não foi revisada após a revisão da definição de um passivo na *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro* emitida em 2018.

As provisões contábeis são normalmente reconhecidas como parte de contas a pagar a fornecedores e outras contas a pagar, enquanto que as provisões são reconhecidas separadamente.

Relação entre provisões e passivos contingentes

- 12 De uma forma geral, todas as provisões são contingentes, pois são incertas em termos de prazo ou valor. Entretanto, nesta Norma, o termo “contingente” é usado para passivos e ativos que não são reconhecidos, pois sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos, que não estejam totalmente sob o controle da entidade. Além disso, o termo “passivo contingente” é usado para passivos que não atendem os critérios de reconhecimento.
- 13 Esta Norma distingue entre:
- (a) provisões – que são reconhecidas como passivos (assumindo que uma estimativa confiável possa ser feita), pois são obrigações presentes e é provável que um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos será exigido para liquidar as obrigações; e
 - (b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivos, pois são:
 - (i) possíveis obrigações, visto que ainda deve ser confirmado se a entidade tem uma obrigação presente que poderia levar a um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; ou
 - (ii) obrigações presentes que não atendem os critérios de reconhecimento nesta Norma (pois não é provável que um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos será exigido para liquidar a obrigação, ou quando não é possível fazer uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Reconhecimento

Provisões

- 14 **Uma *provisão* será reconhecida quando:**
- (a) **uma entidade tiver uma obrigação presente (legal ou presumida) como resultado de um evento passado;**
 - (b) **for provável que um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos será exigido para liquidar a obrigação; e**
 - (c) **puder ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.**

Se essas condições não forem atendidas, nenhuma provisão será reconhecida.

Obrigação presente

- 15 **Em casos raros, não fica claro se há uma obrigação presente. Nesses casos, um evento passado é considerado como dando origem a uma obrigação presente se, considerando todas as evidências disponíveis, houver maior probabilidade de que exista uma obrigação presente no final do período de relatório.**
- 16 Em quase todos os casos, ficará claro se um evento passado originou uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo, em uma ação judicial, pode ser contestado se determinados eventos ocorreram ou se esses eventos resultam em uma obrigação presente. Nesse caso, uma entidade determina se uma obrigação presente existe no final do período de relatório considerando todas as evidências disponíveis incluindo, por exemplo, o parecer de peritos. A evidência considerada inclui quaisquer evidências adicionais fornecidas por eventos após o período de relatório. Com base nessas evidências:
- (a) quando houver uma maior probabilidade de que exista uma obrigação presente no final do período de relatório a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem atendidos); e
 - (b) quando houver maior probabilidade de que não exista obrigação presente no final do período de relatório a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (*vide* parágrafo 86).

Evento passado

- 17 Um evento passado que leva a uma obrigação presente é denominado fato gerador. Para um evento ser um fato gerador, é necessário que a entidade não tenha alternativa realista à liquidação da obrigação criada pelo evento. Este é o caso somente:
- (a) quando a liquidação da obrigação puder ser executada por lei; ou
 - (b) no caso de uma obrigação presumida, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) criar expectativas válidas para outras partes de que a entidade liquidará a obrigação.
- 18 As demonstrações financeiras tratam da posição financeira de uma entidade no final de seu período de relatório e não de sua possível posição no futuro. Portanto, nenhuma provisão é reconhecida para custos que precisam ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos na demonstração da posição financeira de uma entidade são aqueles existentes no final do período de relatório.
- 19 Apenas essas obrigações resultantes de eventos passados, existentes independentemente de ações futuras de uma entidade (ou seja, a conduta futura de seus negócios), são reconhecidas como provisões. Exemplos dessas obrigações são penalidades ou custos de restauração de danos ambientais ilícitos, ambos os quais poderiam levar a um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos na liquidação, independente das ações futuras da entidade. De forma similar, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de desativação de uma instalação petrolífera ou uma estação de energia nuclear, na medida em que a entidade for obrigada a retificar danos já causados. Em contraste, por causa das pressões comerciais ou requisitos legais, uma entidade pode pretender ou precisar incorrer em gastos para operar de uma forma específica no futuro (por exemplo, adaptando filtros de fumaça em um determinado tipo de fábrica). Como a entidade pode evitar o gasto futuro por suas ações futuras, por exemplo, alterando o seu método de operação, ela não possui nenhuma obrigação presente para esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.
- 20 Uma obrigação sempre envolve outra parte a quem a obrigação é devida. Não é necessário, contudo, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida – na verdade, a obrigação pode ser para o público em geral. Como uma obrigação sempre envolve um compromisso em relação a uma outra parte, a decisão da administração ou do conselho não origina uma obrigação presumida no final do período de relatório, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes do final do período de relatório àqueles afetados por ela de uma forma suficientemente específica para criar uma expectativa válida de que a entidade liquidará suas responsabilidades.
- 21 Um evento que não origina uma obrigação imediatamente pode fazê-lo em uma data posterior, pois mudanças na lei ou um ato (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) pela entidade origina uma obrigação presumida. Por exemplo, no caso de danos ambientais, pode não haver uma obrigação de remediar as consequências. Entretanto, a causa do dano se tornará um fato gerador quando uma nova lei exigir que o dano existente seja retificado ou quando a entidade aceitar publicamente a responsabilidade pela retificação de forma que crie uma obrigação presumida.
- 22 Quando os detalhes de uma nova lei proposta ainda tiverem que ser finalizados, uma obrigação decorre somente quando for praticamente certo que uma legislação será promulgada conforme redigida. Para a finalidade desta Norma, essa obrigação é tratada como uma obrigação legal. As diferenças nas circunstâncias que envolvem a promulgação impossibilitam especificar um único evento que tornaria a promulgação de uma lei praticamente certa. Em muitos casos, será impossível estar praticamente certo da promulgação de uma lei até que ela seja promulgada.

Provável fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos

- 23 Para um passivo se qualificar para reconhecimento, não deve haver somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma,² um fluxo de saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento tiver maior probabilidade de ocorrer, ou seja, a probabilidade de que o evento irá ocorrer é maior que a probabilidade de que ele não ocorra. Quando não for provável a existência de uma obrigação presente, uma entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (*vide* parágrafo 86).
- 24 Quando houver uma série de obrigações similares (por exemplo, garantia de produtos ou contratos similares) a probabilidade de que um fluxo de saída será exigido na liquidação é determinada pela consideração da classe de obrigações como um todo. Embora a probabilidade de um fluxo de saída de

² A interpretação de “provável” nesta Norma como “maior probabilidade” não se aplica necessariamente em outras Normas.

qualquer item possa ser pequena, também pode ser provável que algum fluxo de saída de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se este for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios de reconhecimento forem atendidos).

Estimativa confiável da obrigação

- 25 O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não reduzem sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso de provisões que, por sua natureza, são mais incertas do que a maioria dos outros itens na demonstração da posição financeira. Exceto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar uma faixa de resultados possíveis e pode, portanto, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para usar no reconhecimento de uma provisão.
- 26 Em casos extremamente raros, quando não for possível fazer uma estimativa confiável, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (*vide* parágrafo 86).

Passivos contingentes

- 27 **Uma entidade não reconhecerá um passivo contingente.**
- 28 Um passivo contingente é divulgado, conforme exigido pelo parágrafo 86, a menos que a possibilidade de um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota.
- 29 Quando uma entidade for responsável, conjunta e solidariamente, por uma obrigação, a parte da obrigação que se espera ser cumprida pelas outras partes é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão para a parte da obrigação para a qual é provável um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras onde nenhuma estimativa confiável puder ser feita.
- 30 Passivos contingentes podem se desenvolver de uma forma não esperada inicialmente. Portanto, eles são avaliados continuamente para determinar se um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que um fluxo de saída de benefícios econômicos futuros será exigido para um item previamente tratado como um passivo contingente, uma provisão é reconhecida nas demonstrações financeiras do período em que ocorrer a mudança na probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras, quando nenhuma estimativa confiável puder ser feita).

Ativos contingentes

- 31 **Uma entidade não reconhecerá um ativo contingente.**
- 32 Ativos contingentes geralmente decorrem de eventos não planejados ou outros eventos inesperados que originam a possibilidade de um fluxo de entrada de benefícios econômicos à entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade está pleiteando por meio de processos judiciais, onde o resultado é incerto.
- 33 Ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras, pois isso pode resultar no reconhecimento de receita que pode nunca ser realizada. Entretanto, quando a realização da receita for praticamente certa, então o respectivo ativo não é um ativo contingente e seu reconhecimento é apropriado.
- 34 Um ativo contingente é divulgado, conforme exigido pelo parágrafo 89, quando um fluxo de entrada de benefícios econômicos for provável.
- 35 Ativos contingentes são avaliados continuamente para garantir que os eventos sejam adequadamente refletidos nas demonstrações financeiras. Se for praticamente certo que um fluxo de entrada de benefícios econômicos surgirá, o ativo e a respectiva receita são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que ocorrer a mudança. Se um fluxo de entrada de benefícios econômicos se tornou provável, uma entidade divulga o ativo contingente (*vide* parágrafo 89).

Mensuração

Melhor estimativa

- 36 **O valor reconhecido como uma provisão será a melhor estimativa do gasto exigido para liquidar a obrigação presente no final do período de relatório.**
- 37 A melhor estimativa do gasto exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade pagaria racionalmente para liquidar a obrigação no final do período de relatório ou para transferi-la a um terceiro

nessa ocasião. Frequentemente será impossível ou proibitivamente caro liquidar ou transferir uma obrigação no final do período de relatório. Entretanto, a estimativa do valor que uma entidade pagaria racionalmente para liquidar ou transferir a obrigação fornece a melhor estimativa do gasto exigido para liquidar a obrigação presente no final do período de relatório.

- 38 As estimativas do resultado e efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, suplementado pela experiência de transações similares e, em alguns casos, relatórios de especialistas independentes. A evidência considerada inclui quaisquer evidências adicionais fornecidas por eventos após o período de relatório.
- 39 Incertezas que envolvem o valor a ser reconhecido como uma provisão são tratadas por diversos meios, de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande quantidade de itens, a obrigação é estimada por meio da ponderação de todos os possíveis resultados por suas probabilidades associadas. O nome desse método estatístico de estimativa é o “valor esperado”. A provisão será, portanto, diferente dependendo de a probabilidade de uma perda de um determinado valor ser, por exemplo, 60% ou 90%. Quando houver uma faixa contínua de possíveis resultados, e cada ponto nessa faixa tiver probabilidade equivalente a qualquer outra, é usado o ponto médio da faixa.

Exemplo
<p>Uma entidade vende bens com uma garantia em que os clientes estão cobertos pelo custo de reparos de quaisquer defeitos de fabricação que se tornem aparentes dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se fossem detectados pequenos defeitos em todos os produtos vendidos, isso resultaria em custos de reparo de 1 milhão. Se fossem detectados grandes defeitos em todos os produtos vendidos, isso resultaria em custos de reparo de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o ano seguinte, 75% dos bens vendidos não terão nenhum defeito, 20% dos bens vendidos terão pequenos defeitos e 5% dos bens vendidos terão grandes defeitos. De acordo com o parágrafo 24, uma entidade avalia a probabilidade de um fluxo de saída das obrigações de garantia como um todo.</p> <p>O valor esperado do custo de reparos é:</p> $(75\% \text{ de nada}) + (20\% \text{ de } 1\text{m}) + (5\% \text{ de } 4\text{m}) = 400.000$

- 40 Quando uma simples obrigação estiver sendo mensurada, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Entretanto, mesmo nesse caso, a entidade considera outros resultados possíveis. Quando outros resultados possíveis forem, em sua maioria, maiores ou menores do que o resultado mais provável, a melhor estimativa será um valor maior ou menor. Por exemplo, se uma entidade tiver que retificar uma falha grave em uma grande fábrica que construiu para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser que o reparo tenha sucesso na primeira tentativa a um custo de 1.000, mas é feita uma provisão para um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.
- 41 A provisão é mensurada antes dos impostos, visto que as consequências fiscais da provisão e as suas alterações são tratadas na IAS 12.

Riscos e incertezas

- 42 **Os riscos e incertezas que inevitavelmente envolvem muitos eventos e circunstâncias serão considerados para obter a melhor estimativa de uma provisão.**
- 43 O risco descreve a variação do resultado. Um ajuste do risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso precaução ao fazer julgamentos sob condições de incerteza, para que a receita ou os ativos não sejam superavaliados e as despesas ou os passivos não sejam subavaliados. Entretanto, a incerteza não justifica a criação de provisões em excesso ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um resultado particularmente adverso forem estimados de forma prudente, esse resultado então não é tratado de forma deliberada como mais provável do que é realisticamente o caso. É preciso cuidado para evitar a duplicidade de ajustes para riscos e incertezas com consequente superavaliação de uma provisão.
- 44 A divulgação de incertezas que envolvem o valor do gasto é feita no parágrafo 85(b).

Valor presente

- 45 **Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo for material, o valor de uma provisão será o valor presente dos gastos que se espera ser exigido para liquidar a obrigação.**

- 46 Por causa do valor do dinheiro no tempo, as provisões relacionadas a fluxos de saída de caixa que surgem logo após o período de relatório são mais onerosas do que aquelas em que os fluxos de saída de caixa do mesmo valor surgem posteriormente. As provisões são, portanto, descontadas quando o efeito for material.
- 47 **A taxa (ou taxas) de desconto será uma taxa (ou taxas) antes de impostos que reflita(m) as avaliações atuais de mercado do valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa (ou taxas) de desconto não refletirá(ão) os riscos para os quais as estimativas de fluxo de caixa futuro foram ajustadas.**

Eventos futuros

- 48 **Os eventos futuros que podem afetar o valor exigido para liquidar uma obrigação serão refletidos no valor de uma provisão em que haja evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.**
- 49 Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes na mensuração de provisões. Por exemplo, uma entidade pode acreditar que o custo de restauração de um local no final de sua vida útil será reduzido por mudanças futuras na tecnologia. O valor reconhecido reflete uma expectativa razoável de observadores objetivos tecnicamente qualificados, levando em consideração todas as evidências disponíveis em relação à tecnologia que estará disponível na época da restauração. Desse modo, é apropriado incluir, por exemplo, reduções esperadas de custo associadas à maior experiência na aplicação da tecnologia existente ou o custo esperado da aplicação da tecnologia existente a uma operação de restauração maior ou mais complexa da que foi previamente realizada. Entretanto, uma entidade não prevê o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova para a restauração, a menos que esteja suportada por evidência objetiva suficiente.
- 50 O efeito de uma possível nova legislação é levado em consideração ao mensurar uma obrigação existente quando houver evidência objetiva suficiente de que a promulgação da legislação é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um único evento que fornecerá evidência objetiva suficiente em cada caso. A evidência é exigida tanto em relação ao que a legislação demandará e se é praticamente certo que ela será promulgada e implementada no curso devido. Em muitos casos, a evidência objetiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação esperada de ativos

- 51 **Os ganhos na alienação esperada de ativos não serão levados em consideração na mensuração de uma provisão.**
- 52 Os ganhos na alienação esperada de ativos não são levados em consideração ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver estreitamente vinculada ao evento que origina a provisão. Em vez disso, uma entidade reconhece os ganhos na alienação esperada de ativos na ocasião especificada pela Norma que trata dos ativos em questão.

Reembolsos

- 53 **Quando se espera que alguns dos ou todos os gastos exigidos para liquidar uma provisão serão reembolsados pela outra parte, o reembolso será reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso será tratado como um ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não excederá o valor da provisão.**
- 54 **Na demonstração do resultado abrangente, a despesa relacionada a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido para um reembolso.**
- 55 Algumas vezes, uma entidade pode esperar que outra entidade pague parte ou a totalidade dos gastos exigidos para liquidar uma provisão (por exemplo, por meio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias do fornecedor). A outra parte pode reembolsar os valores pagos pela entidade ou pagar os valores diretamente.
- 56 Na maioria dos casos, a entidade permanecerá responsável pela totalidade do valor em questão, de modo que a entidade teria que liquidar todo o valor se o terceiro tiver deixado de pagar por qualquer motivo. Nessa situação, uma provisão é reconhecida para o valor integral do passivo, e um ativo separado é reconhecido para o reembolso esperado, quando for praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar o passivo.

- 57 Em alguns casos, a entidade não será responsável pelos custos em questão se o terceiro deixar de pagar. Nesse caso, a entidade não tem nenhuma responsabilidade por esses custos e eles não são incluídos na provisão.
- 58 Conforme observado no parágrafo 29, uma obrigação pela qual uma entidade é responsável conjunta e solidariamente é um passivo contingente na medida em que se espera que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

Mudanças nas provisões

- 59 **As provisões serão revisadas no final de cada período de relatório e ajustadas para refletir a melhor estimativa atual. Se não houver mais a probabilidade de que um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos será exigido para liquidar a obrigação, a provisão será revertida.**
- 60 Quando o desconto for usado, o valor contábil de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento é reconhecido como custo de empréstimo.

Uso de provisões

- 61 **Uma provisão será usada somente para gastos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.**
- 62 Apenas os gastos relacionados à provisão original são definidos contra ela. A definição de gastos contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para outra finalidade ocultaria o impacto de dois eventos diferentes.

Aplicação das regras de reconhecimento e mensuração

Perdas operacionais futuras

- 63 **As provisões não serão reconhecidas para perdas operacionais futuras.**
- 64 As perdas operacionais futuras não atendem à definição de um passivo no parágrafo 10 e aos critérios gerais de reconhecimento estabelecidos para provisões no parágrafo 14.
- 65 Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que determinados ativos da operação podem ter problemas de recuperação. Uma entidade testa esses ativos quanto à redução no seu valor recuperável prevista na IAS 36 – *Redução ao Valor Recuperável de Ativos*.

Contratos onerosos

- 66 **Se uma entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente prevista no contrato será reconhecida e mensurada como uma provisão.**
- 67 Muitos contratos (por exemplo, alguns pedidos de compra de rotina) podem ser cancelados sem o pagamento de remuneração à outra parte e, portanto, não há nenhuma obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos quanto obrigações para cada uma das partes contratantes. Quando eventos tornarem o contrato oneroso, o contrato se enquadra dentro do alcance desta Norma e existe um passivo que é reconhecido. Os contratos executórios que não sejam onerosos estão fora do alcance desta Norma.
- 68 Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de cumprir as obrigações previstas no contrato excedem os benefícios econômicos que se espera receber do contrato. Os custos inevitáveis previstos em um contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, que é o menor valor entre o custo de cumpri-lo e qualquer remuneração ou penalidade pelo não cumprimento.
- 68A O custo de cumprimento de um contrato compreende os custos que se referem diretamente ao contrato. Os custos que se referem diretamente a um contrato consistem:
- (a) dos custos incrementais de cumprimento desse contrato – por exemplo, mão-de-obra direta e materiais; e
 - (b) de uma alocação de outros custos que se referem diretamente ao cumprimento dos contratos – por exemplo, uma alocação do encargo de depreciação por um item do imobilizado usado no cumprimento desse contrato, entre outros.

- 69 Antes que seja estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda por redução ao valor recuperável que tiver ocorrido nos ativos utilizados no desempenho do contrato (*vide IAS 36*).

Reestruturação

- 70 Seguem abaixo exemplos de eventos que podem ser enquadrados na definição de reestruturação.
- (a) venda ou encerramento de uma linha de negócios;
 - (b) fechamento de locais de negócios em um país ou região ou a realocação de atividades comerciais de um país ou região para outro;
 - (c) mudanças na estrutura administrativa, por exemplo, a eliminação de um nível de administração; e
 - (d) reorganizações fundamentais que possuam um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.
- 71 Uma provisão para custos de reestruturação é reconhecida somente quando forem atendidos os critérios gerais de reconhecimento para provisões, estabelecidos no parágrafo 14. Os parágrafos 72–83 definem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam às reestruturações.
- 72 **Uma obrigação presumida para reestruturar surge somente quando uma entidade:**
- (a) **tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos:**
 - (i) **o negócio ou parte de um negócio em questão;**
 - (ii) **os principais locais afetados;**
 - (iii) **o local, a função e o número aproximado de funcionários que serão remunerados pelo encerramento de seus serviços;**
 - (iv) **os gastos que serão incorridos; e**
 - (v) **quando o plano será implementado; e**
 - (b) **tiver criado uma expectativa válida nas partes afetadas de que irá realizar a reestruturação, começando a implementar esse plano ou anunciando suas principais características àqueles afetados por ela.**
- 73 Evidência de que uma entidade começou a implementar um plano de reestruturação seria fornecida, por exemplo, por meio da desativação da fábrica ou venda de ativos ou por meio do anúncio público das características principais do plano. Um anúncio público de um plano detalhado de reestruturação constitui uma obrigação presumida de reestruturar somente se for feita de um modo e com detalhes suficientes (ou seja, estabelecendo as principais características do plano) que crie expectativas válidas nas outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou seus representantes) de que a entidade irá realizar a reestruturação.
- 74 Para um plano ser considerado suficiente para originar uma obrigação presumida quando comunicado àqueles afetados por ela, sua implementação precisa ser planejada para ter início assim que possível e ser concluída dentro de um cronograma que torne improváveis alterações significativas do plano. Se for esperado que haja um longo atraso antes que a reestruturação tenha início ou que a reestruturação levará um tempo longo sem motivo razoável, é improvável que o plano venha a criar uma expectativa válida por parte de outros de que a entidade está atualmente comprometida com a reestruturação, pois o cronograma permite oportunidades para a entidade mudar seus planos.
- 75 Uma decisão da administração ou do conselho de realizar a reestruturação antes do final do período de relatório não origina uma obrigação presumida no final do período de relatório, a menos que a entidade tenha, antes do final do período de relatório:
- (a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou
 - (b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ela de uma forma suficientemente específica para criar uma expectativa válida de que a entidade irá realizar a reestruturação.

Se uma entidade começar a implementar um plano de reestruturação ou anunciar suas principais características àqueles afetados somente após o período de relatório, a divulgação é exigida de acordo com a IAS 10 – *Eventos após o Período de Relatório* se a reestruturação for material e espera-se que sua não divulgação possa razoavelmente influenciar as decisões que os principais usuários de demonstrações financeiras para fins gerais tomam com base nessas demonstrações financeiras, que fornecem informações financeiras sobre uma entidade específica que reporta.

- 76 Embora uma obrigação presumida não seja criada apenas por uma decisão administrativa, uma obrigação pode resultar de outros eventos anteriores juntamente com essa decisão. Por exemplo, as negociações com representantes de empregados para pagamentos de rescisão, ou com compradores para a venda de uma operação, podem ter sido concluídas sujeitas apenas à aprovação do conselho. Quando essa aprovação tiver sido obtida e comunicada às outras partes, a entidade possui uma obrigação presumida de reestruturar, se as condições do parágrafo 72 forem atendidas.
- 77 Em alguns países, a autoridade final é exercida por um conselho cujos membros incluem representantes de interesses que não sejam os da administração (por exemplo, empregados) ou a notificação a esses representantes pode ser necessária antes que a decisão do conselho seja tomada. Como uma decisão por esse conselho envolve a comunicação a esses representantes, ela pode resultar em uma obrigação presumida de reestruturar.
- 78 Nenhuma obrigação decorre da venda de uma operação até que a entidade esteja comprometida com a venda, ou seja, haja um contrato de venda fechado.**
- 79 Mesmo quando uma entidade tiver tomado uma decisão para vender uma operação e anunciado essa decisão publicamente, ela pode não estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e haja um contrato de venda fechado. Até que haja um contrato de venda fechado, a entidade será capaz de mudar de opinião e terá que tomar outro curso de ação se um comprador não puder ser encontrado em termos aceitáveis. Quando uma operação for considerada como parte de uma reestruturação, os ativos da operação são revisados quanto à redução ao valor recuperável prevista na IAS 36. Quando a venda for apenas uma parte de uma reestruturação, uma obrigação presumida pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que exista um contrato de venda fechado.
- 80 Uma provisão para reestruturação incluirá apenas os gastos diretos resultantes da reestruturação, que são aqueles que:**
- (a) **estiverem necessariamente vinculados à reestruturação; e**
 - (b) **os que não estiverem associados às atividades em andamento da entidade.**
- 81 Uma provisão para reestruturação não inclui custos, tais como os de:
- (a) treinamento ou realocação de equipe contínua;
 - (b) marketing; ou
 - (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.
- Esses gastos estão relacionados à conduta futura dos negócios e não são passivos da reestruturação no final do período de relatório. Esses gastos são reconhecidos na mesma base como se originassem independentemente de uma reestruturação.
- 82 Perdas operacionais futuras identificáveis até a data de uma reestruturação não são incluídas em uma provisão, a menos que estejam relacionadas a um contrato oneroso, conforme definido no parágrafo 10.
- 83 Conforme exigido no parágrafo 51, os ganhos na alienação esperada de ativos não são considerados na mensuração de uma provisão para reestruturação, mesmo se a venda de ativos for considerada como parte da reestruturação.

Divulgação

- 84 Para cada classe de provisão, uma entidade divulgará:**
- (a) **o valor contábil no início e no final do período;**
 - (b) **provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;**
 - (c) **valores utilizados (ou seja, incorridos e lançados contra a provisão) durante o período;**
 - (d) **valores não utilizados revertidos durante o período; e**
 - (e) **o aumento durante o período no valor descontado resultante da passagem de tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.**
- Informações comparativas não são exigidas.**
- 85 Uma entidade divulgará para cada classe de provisão o seguinte:**
- (a) **uma breve descrição da natureza da obrigação e a época prevista de quaisquer fluxos de saída de benefícios econômicos resultantes;**

- (b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou a época desses fluxos de saída. Quando necessário para fornecer informações adequadas, uma entidade divulgará as principais pressuposições feitas em relação a eventos futuros, conforme tratado no parágrafo 48; e
- (c) o valor de qualquer reembolso previsto, demonstrando o valor de qualquer ativo que tiver sido reconhecido para esse reembolso previsto.
- 86 A menos que a possibilidade de qualquer fluxo de saída em uma liquidação seja remota, uma entidade divulgará para cada classe de passivo contingente no final do período de relatório uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:
- (a) uma estimativa de seu efeito financeiro, mensurado de acordo com os parágrafos 36–52;
- (b) uma indicação das incertezas relacionadas ao valor ou época de qualquer fluxo de saída; e
- (c) a possibilidade de qualquer reembolso.
- 87 Ao determinar quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza dos itens é suficientemente similar para uma única demonstração sobre eles, para cumprir os requisitos do parágrafo 85(a) e (b) e 86(a) e (b). Desse modo, pode ser apropriado tratar como uma única classe de provisão os valores relacionados às garantias de diferentes produtos, mas não seria apropriado tratar como uma única classe os valores relacionados às garantias normais e aos valores que estejam sujeitos a processos judiciais.
- 88 Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84–86 de forma que demonstre a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
- 89 Quando um fluxo de entrada de benefícios econômicos for provável, uma entidade divulgará uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes no final do período de relatório e, quando praticável, uma estimativa de seus efeitos financeiros, mensurados por meio do uso dos princípios definidos para provisões nos parágrafos 36–52.
- 90 É importante que as divulgações para ativos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade do surgimento de uma receita.
- 91 Quando alguma das informações exigidas pelos parágrafos 86 e 89 não for divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse fato será informado.
- 92 Em casos extremamente raros, é possível esperar que a divulgação de algumas das ou de todas as informações exigidas pelos parágrafos 84–89 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre o objeto da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Nesses casos, uma entidade não precisa divulgar a informação, mas divulgará a natureza geral da disputa, juntamente com o fato e o motivo pelo qual a informação não foi divulgada.

Disposições transitórias

- 93 O efeito de adotar esta Norma em sua data de vigência (ou anteriormente) será reconhecido como um ajuste ao saldo de abertura de lucros acumulados para o período em que a Norma é adotada pela primeira vez. As entidades são encorajadas, mas não requeridas, a ajustar o saldo de abertura dos lucros acumulados para o período mais antigo apresentado e reapresentar as informações comparativas. Se as informações comparativas não forem reapresentadas, esse fato será divulgado.
- 94 [Excluído]
- 94A *Contratos Onerosos – Custo de Cumprir um Contrato*, emitida em maio de 2020, acrescentou o parágrafo 68A e alterou o parágrafo 69. Uma entidade aplicará essas alterações a contratos aos quais ainda não tiver cumprido todas as suas obrigações no início do período de relatório anual em que aplica pela primeira vez as alterações (a data de aplicação inicial). A entidade não reapresentará as informações comparativas. Em vez disso, a entidade reconhecerá o efeito cumulativo de aplicar inicialmente as alterações como um ajuste ao saldo de abertura de lucros acumulados ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado, na data de aplicação inicial.

Data de vigência

- 95 Esta Norma deve ser aplicada para demonstrações financeiras anuais que cubram períodos iniciados em ou após 1º de julho de 1999. A aplicação antecipada é encorajada. Se a entidade aplicar esta Norma para períodos iniciados antes de 1º de janeiro de 1999, ela divulgará esse fato.

- 96 [Excluído]
- 97 [Excluído]
- 98 [Excluído]
- 99 *Melhorias Anuais às IFRS Ciclo 2010–2012*, emitida em dezembro de 2013, alterou o parágrafo 5 como uma alteração consequente oriunda da alteração à *IFRS 3*. Uma entidade aplicará essa alteração prospectivamente a combinações de negócios às quais se aplica a alteração à *IFRS 3*.
- 100 A *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes*, emitida em maio de 2014, alterou o parágrafo 5 e excluiu o parágrafo 6. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 15*.
- 101 A *IFRS 9*, tal como emitida em julho de 2014, alterou o parágrafo 2 e excluiu os parágrafos 97 e 98. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 9*.
- 102 A *IFRS 16*, emitida em janeiro de 2016, alterou o parágrafo 5. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 16*.
- 103 A *IFRS 17*, emitida em maio de 2017, alterou o parágrafo 5. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 17*.
- 104 *Definição de Material* (Alterações à *IAS 1* e à *IAS 8*), emitida em outubro de 2018, alterou o parágrafo 75. Uma entidade aplicará essas alterações prospectivamente para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2020. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar as alterações à definição de material no parágrafo 7 da *IAS 1* e parágrafos 5 e 6 da *IAS 8*.
- 105 *Contratos Onerosos – Custo de Cumprir um Contrato*, emitida em maio de 2020, acrescentou os parágrafos 68A e 94A e alterou o parágrafo 69. Uma entidade aplicará essa alteração para períodos de relatório anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2022. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato.

Aprovação pelo Conselho de *Contratos Onerosos – Custo de Cumprir um Contrato* emitida em maio de 2020

Contratos Onerosos – Custo de Cumprir um Contrato, que alterou a IAS 37, foi aprovada para emissão por todos os 14 membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vice-Presidente
Nick Anderson	
Tadeu Cendon	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Mary Tokar	