

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 13, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

Aprova a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 13 – APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 6
Definições	7 – 13
Orçamento aprovado	8 – 10
Orçamento original e final	11 – 12
Valor realizado	13
Apresentação da comparação entre os valores orçados e os realizados	14 – 38
Apresentação e divulgação	21 – 24
Nível de agregação	25 – 28
Alteração do orçamento original em relação ao orçamento final	29 – 30
Base comparável	31 – 36
Orçamento plurianual	37 – 38
Divulgação nas notas explicativas acerca do regime, do período e do alcance do orçamento	39 – 46
Conciliação dos valores realizados em base comparável com os valores das demonstrações contábeis	47 – 55
Vigência	

Objetivo

1. Esta norma exige a comparação dos valores orçados com os valores realizados decorrentes da execução do orçamento, a ser incluída nas demonstrações contábeis das entidades que

publicam seu orçamento aprovado, obrigatória ou voluntariamente e, em razão disto, submetem-se à prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Esta norma também exige a divulgação das razões das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados. O atendimento das exigências desta norma deve garantir que as entidades do setor público cumpram suas obrigações de prestação de contas e responsabilização e aprimorem a transparência das suas demonstrações contábeis pela apresentação (a) da conformidade com o orçamento aprovado, quando tenham a obrigatoriedade de publicá-lo; e (b) no caso em que o orçamento e as demonstrações contábeis forem elaborados sob o mesmo regime, o desempenho da entidade no sentido de alcançar os resultados orçados.

Alcance

2. **A entidade que elabora e apresenta as demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma.**
3. **Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.**
- 3A. Esta norma também se aplica às entidades paraestatais que, por força de determinação de órgão fiscalizador, esteja obrigada a observar as NBCs TSP.
- 4 e 5. (Não convergidos).
6. Em alguns casos, os orçamentos aprovados devem abranger todas as atividades controladas por entidade do setor público. Em outros, orçamentos aprovados separadamente podem ser, obrigatoriamente, publicados quando abrangerem determinadas atividades, grupos de atividades ou entidades incluídas nas demonstrações contábeis de governo ou de outras entidades do setor público. Isso pode ocorrer (a) quando, por exemplo, as demonstrações contábeis do governo abrangerem entidades governamentais ou programas que têm autonomia operacional e elaboram seus próprios orçamentos, ou (b) quando o orçamento é elaborado somente para o Setor Governo Geral (*) no caso da consolidação do governo como um todo. Esta norma se aplica a todas as entidades que publicam seus orçamentos aprovados ou seus componentes e apresentam as demonstrações contábeis.

(*) Setor Governo Geral é um conceito oriundo das normas relacionadas a estatísticas de finanças públicas que representa a agregação de (a) todas as unidades de governo federal, estadual e municipal, (b) fundos de seguridade social em cada nível de governo e (c) instituições não comerciais e sem fins lucrativos controladas por unidades de governo.

Definições

7. **Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:**
 - Regime contábil** refere-se ao regime de competência ou de caixa.
 - Orçamento anual** significa o orçamento aprovado para um ano. Não inclui estimativas futuras ou projeções divulgadas para períodos além daquele a que se refere o orçamento.
 - Dotação orçamentária** é a autorização concedida pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante para alocar recursos para os fins por eles especificados.
 - Orçamento aprovado** corresponde à autorização para realização de despesa oriunda de lei ou outro instrumento que contenha decisões relacionadas à alocação das receitas orçamentárias estimadas relativas a determinado período.
 - Regime orçamentário** refere-se ao regime adotado no orçamento (de competência, de caixa ou outro) que foi aprovado pelo Poder Legislativo ou outra autoridade com prerrogativa semelhante.
 - Base comparável** significa os valores realizados apresentados sob o mesmo regime, mesma base de classificação, para as mesmas entidades e para o mesmo período para o qual o orçamento foi aprovado.

Orçamento final é o orçamento original ajustado por todas as reservas, transferências, alocações, créditos adicionais e outras mudanças autorizadas pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante, aplicáveis ao período a que se refere o orçamento.

Orçamento plurianual é o orçamento aprovado para período maior do que um ano. Não inclui a publicação de estimativas ou projeções futuras para períodos posteriores ao período a que se refere o orçamento.

Orçamento original é o orçamento inicialmente aprovado para o período a que se refere.

Orçamento aprovado

8. O orçamento aprovado, conforme definição desta norma, apresenta as receitas estimadas para o período orçamentário anual ou plurianual, com base nos planos atuais e nas condições econômicas previstas durante o referido período orçamentário, e as despesas aprovadas pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante. O orçamento aprovado não é somente uma projeção ou uma estimativa com base em premissas sobre eventos futuros e possíveis ações de gerenciamento que não são necessariamente esperados que aconteçam. Da mesma forma, o orçamento aprovado difere da informação financeira prospectiva, que pode ser na forma de previsão, de projeção ou da combinação de ambos, como, por exemplo, a previsão para um ano mais a projeção para cinco anos.
9. Os orçamentos podem ser dispostos em lei como parte do processo de aprovação. Em alguns casos, a aprovação pode ser realizada sem que o orçamento se torne lei. Qualquer que seja o processo de aprovação, a característica essencial dos orçamentos aprovados é que a prerrogativa para alocar recursos do tesouro do governo ou outro órgão similar para os fins acordados e identificados é concedida pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante. O orçamento aprovado estabelece a autorização para realizar despesas específicas. A autorização de despesa é geralmente considerada o limite legal no qual a entidade deve operar. Em alguns casos, o orçamento aprovado pelo qual a entidade deve prestar contas e ser responsabilizada pode ser o orçamento original e, em outros, o orçamento final.
10. Caso o orçamento não seja aprovado anteriormente ao início do período a que se refere, o orçamento original é o primeiro que for aprovado para ser executado naquele ano.

Orçamento original e final

11. O orçamento original pode incluir dotações residuais advindas de anos anteriores por força de lei.
12. Créditos adicionais podem ser necessários quando o orçamento original não previu despesas, tais como as decorrentes de guerras ou desastres naturais. Além disso, pode haver queda nas receitas orçamentárias durante o período e alterações orçamentárias podem ser necessárias para adaptar as alterações na priorização de financiamento durante o período. Consequentemente, os recursos alocados à entidade ou atividade podem ter que ser ajustados em relação ao valor originalmente orçado para o período a fim de se manter a disciplina fiscal. O orçamento final inclui todas as alterações autorizadas.

Valor realizado

13. Esta norma utiliza o termo “realizado” ou “montante realizado” para descrever os valores resultantes da execução orçamentária. Em alguns casos, “resultado da execução do orçamento”, “execução do orçamento” ou termos similares podem ser utilizados com o mesmo significado que “realizado” ou “montante realizado”.

Apresentação da comparação entre os valores orçados e os realizados

14. **Conforme as exigências do item 21, a entidade deve apresentar a comparação dos valores orçados para os quais a entidade deve prestar contas e ser responsabilizada com os valores realizados na forma de demonstração contábil adicional ou como colunas adicionais nas demonstrações contábeis apresentadas de acordo com as NBCs TSP. A comparação dos valores realizados com os orçados deve apresentar separadamente para cada nível de supervisão:**
- (a) os valores referentes aos orçamentos original e final;**
 - (b) os valores realizados em base comparável; e**
 - (c) por intermédio de divulgação em nota, a explicação das diferenças materiais entre o orçamento pelo qual a entidade é responsável e os valores realizados, a menos que tal explicação seja incluída em outros documentos públicos emitidos em conjunto com as demonstrações contábeis, e a referência cruzada sobre esses documentos seja apresentada nas notas explicativas.**
15. A apresentação nas demonstrações contábeis dos valores referentes aos orçamentos original e final e os realizados em base comparável com o orçamento que foi publicado deve cumprir o ciclo de prestação de contas e responsabilização ao permitir que os usuários das demonstrações contábeis identifiquem se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado. Diferenças entre os valores realizados e os orçados, sejam do orçamento original ou do final (sempre referidas como “variação” pela contabilidade), também devem ser apresentadas nas demonstrações contábeis para garantir a integridade da informação.
16. A explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados auxilia os usuários a entenderem as razões para as diferenças materiais do orçamento aprovado pelo qual a entidade submete-se à prestação de contas e responsabilização.
17. A entidade pode publicar, obrigatória ou voluntariamente, seu orçamento original, seu orçamento final ou ambos. Nas circunstâncias em que a publicação de ambos os orçamentos for obrigatória, a legislação deve fornecer orientação em relação aos casos em que a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os constantes dos orçamentos originais ou finais é obrigatória, conforme o item 14(c). Na ausência desse tipo de orientação, as diferenças materiais podem ser obtidas com referência, por exemplo, (a) às diferenças entre o orçamento original e o realizado de modo a permitir a análise do desempenho em relação ao orçamento original; ou (b) às diferenças entre o orçamento final e o realizado, de modo a permitir a análise em relação à observância do orçamento final.
18. Em muitos casos, os valores do orçamento final e do realizado são os mesmos. Isso porque a execução orçamentária é monitorada durante o período e o orçamento original é progressivamente revisado para refletir mudanças nas condições, circunstâncias e fatos ocorridos durante o período. O item 29 exige a divulgação da explicação das razões para as alterações entre o orçamento original e o orçamento final. Tais divulgações, em conjunto com as divulgações exigidas pelo item 14, devem garantir que as entidades que publicam o seu orçamento aprovado sejam responsáveis pelo seu desempenho em face da relevância e da conformidade com o orçamento aprovado.
19. A análise e a discussão sobre a gestão, a revisão das operações ou outros relatórios públicos que fornecem comentários acerca do desempenho e do alcance dos objetivos da entidade durante o período, incluindo explicações de quaisquer diferenças materiais em relação aos valores orçados, são frequentemente emitidos juntamente com as demonstrações contábeis. De acordo com o item 14(c), a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados deve ser incluída nas notas explicativas às demonstrações contábeis, a menos que (a) seja incluída em outros documentos ou relatórios públicos emitidos conjuntamente com as demonstrações contábeis, e (b) as notas explicativas às demonstrações contábeis identifiquem os relatórios e os documentos nos quais a explicação pode ser encontrada.

20. Quando os orçamentos aprovados são publicados para algumas das entidades ou atividades abrangidas nas demonstrações contábeis, as exigências do item 14 devem ser aplicadas somente para as entidades ou atividades contempladas no orçamento aprovado. Isso significa que quando, por exemplo, o orçamento for elaborado somente para o Setor Governo Geral (ver definição no item 6) nas informações consolidadas do governo como um todo, as divulgações exigidas pelo item 14 devem ser realizadas somente em relação a ele.

Apresentação e divulgação

21. **A entidade deve apresentar a comparação do orçamento com os valores realizados por meio de colunas adicionais nas demonstrações contábeis somente quando as demonstrações e o orçamento são elaborados em base comparável.**
22. As comparações dos orçamentos e dos valores realizados podem ser apresentadas em demonstrações contábeis adicionais (demonstração das informações orçamentárias ou demonstração com finalidade semelhante) incluídas no conjunto completo das demonstrações contábeis, conforme especificado na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Alternativamente, quando as demonstrações contábeis e o orçamento são elaborados em base comparável, isto é, os valores realizados são apresentados sob o mesmo regime, mesma base de classificação, para as mesmas entidades e para o mesmo período para o qual o orçamento foi aprovado, colunas adicionais podem ser acrescentadas às demonstrações contábeis existentes apresentadas em conformidade com as NBCs TSP. As colunas adicionais devem identificar os valores orçamentários originais e finais e, se a entidade assim escolher, as diferenças entre os valores orçados e os realizados.
23. Quando o orçamento e as demonstrações contábeis não são elaborados em base comparável, demonstração das informações orçamentárias adicional deve ser apresentada. Nesses casos, para garantir que os usuários interpretem adequadamente a informação contábil que é elaborada em bases diferentes, as demonstrações contábeis podem esclarecer que o orçamento e os regimes de contabilização diferem e que a demonstração das informações orçamentárias é elaborada na mesma base utilizada para o orçamento.
24. Quando os orçamentos são elaborados com base no regime de competência e abrangem todas as demonstrações contábeis, colunas adicionais de orçamento podem ser adicionadas a todas as demonstrações contábeis exigidas pelas NBCs TSP. Em alguns casos, os orçamentos elaborados com base no regime de competência podem ser apresentados sob a forma de algumas das demonstrações contábeis que compreendem o conjunto total das demonstrações contábeis, conforme especificado pelas NBCs TSP, como, por exemplo, o orçamento pode ser apresentado como demonstração do resultado ou como demonstração dos fluxos de caixa, com informação adicional fornecida em quadros adicionais. Nesses casos, as colunas adicionais referentes ao orçamento podem ser incluídas nas demonstrações contábeis, as quais também são adotadas para a apresentação do orçamento.

Nível de agregação

25. A documentação referente aos orçamentos pode oferecer detalhes sobre as atividades, programas ou entidades. Esses detalhes são frequentemente agregados em classes amplas de acordo com a estrutura do orçamento, classificações orçamentárias ou rubricas orçamentárias para a apresentação e aprovação pelo Legislativo ou outra autoridade com prerrogativa semelhante. A divulgação dos valores orçados e realizados consistente com essas classes e rubricas orçamentárias devem garantir que as comparações sejam feitas ao nível de supervisão identificado nos documentos orçamentários.
26. (Não convergido).

27. Em alguns casos, a informação contábil detalhada incluída nos orçamentos aprovados pode ser agregada com a finalidade de apresentação nas demonstrações contábeis em conformidade com as exigências desta norma. Essa agregação pode ser necessária para evitar o excesso de informação e para refletir os níveis relevantes de supervisão do Legislativo ou de outra autoridade com prerrogativa semelhante. Determinar o nível de agregação envolve julgamento profissional sendo que tal julgamento deve ser aplicado no contexto do objetivo desta norma e nas características qualitativas da informação contábil, conforme o disposto na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.
28. A informação orçamentária adicional, incluindo informação sobre o desempenho dos serviços prestados, deve ser apresentada em outros documentos que não correspondam às demonstrações contábeis. Incentiva-se a referência cruzada nas demonstrações contábeis para tais documentos, especialmente para vincular os dados orçados e realizados aos dados orçamentários não financeiros e ao desempenho dos serviços prestados.

Alteração do orçamento original em relação ao orçamento final

29. **A entidade deve apresentar explicação se as alterações entre o orçamento original e o orçamento final ocorreram em consequência das alterações do orçamento ou de outros fatores, da seguinte forma:**
 - (a) **por meio da divulgação em notas explicativas às demonstrações contábeis; ou**
 - (b) **em relatório emitido anteriormente, simultaneamente, ou em conjunto com as demonstrações contábeis, sobre o qual referência cruzada deve ser incluída nas notas explicativas às demonstrações.**
30. O orçamento final inclui todas as alterações aprovadas pelo Legislativo ou outro órgão ou entidade designado para revisar o orçamento original. De acordo com as exigências desta norma, a entidade do setor público deve incluir nas notas explicativas às demonstrações contábeis ou em relatório emitido anteriormente, simultaneamente, ou em conjunto com as demonstrações contábeis, a explicação das alterações entre o orçamento original e o orçamento final. Tal explicação deve informar se, por exemplo, as alterações decorrem de alteração das rubricas orçamentárias do orçamento original ou de outros fatores, tais como alterações nos parâmetros orçamentários gerais, incluindo alterações da política governamental. Tais divulgações são frequentemente realizadas na análise ou na discussão sobre a gestão ou relatório similar sobre as operações divulgadas conjuntamente, mas não como parte integrante das demonstrações contábeis. Tais divulgações devem também ser incluídas nos relatórios do resultado da execução do orçamento emitido pelas entidades do setor público para divulgar a execução orçamentária. Quando as divulgações são feitas em relatórios separados e, não, nas demonstrações contábeis, as notas explicativas às demonstrações contábeis devem incluir referência cruzada ao referido relatório.

Base comparável

31. **Todas as comparações dos montantes realizados e dos orçados devem ser apresentados em base comparável ao orçamento.**
32. A comparação dos valores orçados com os realizados deve ser apresentada no mesmo regime (regime de competência, de caixa ou outro), no mesmo critério de classificação para as mesmas entidades e no período a que se refere o orçamento aprovado. Isso garante que a divulgação nas demonstrações contábeis da informação sobre a observância do orçamento esteja no mesmo regime que o próprio orçamento. Em alguns casos, isso pode representar a comparação do orçamento com os valores realizados em regimes distintos, para diferente grupo de atividades e com formato diferente de apresentação ou classificação daqueles adotados nas demonstrações contábeis.

33. As demonstrações contábeis consolidam as entidades e as atividades controladas pela entidade. Orçamentos separados podem ser aprovados e publicados para as entidades individuais ou para as atividades particulares que compõem as demonstrações contábeis consolidadas. Quando isso ocorre, os orçamentos individuais podem ser conjugados para serem apresentados nas demonstrações contábeis em conformidade com as exigências desta norma. Tal conjugação não implica alterações ou revisões dos orçamentos aprovados. Isso ocorre porque esta norma exige a comparação dos valores realizados com os valores orçados.
34. As entidades podem adotar regimes distintos para a elaboração das suas demonstrações contábeis e para os seus orçamentos aprovados. Por exemplo, o governo pode adotar o regime de competência para suas demonstrações contábeis e o regime de caixa para seu orçamento. Além disso, o orçamento pode destinar o seu foco ou abranger informação sobre os compromissos para gastar recursos no futuro e as alterações em tais compromissos, enquanto as demonstrações contábeis devem informar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, outras alterações no patrimônio líquido e nos fluxos de caixa. Todavia, usualmente, as entidades a que se referem o orçamento e as que divulgam demonstrações contábeis são as mesmas. Da mesma forma, o período para o qual o orçamento é elaborado e o critério de classificação adotado para o orçamento, deve, em regra, ser refletido nas demonstrações contábeis. Isso garante que o sistema de contabilização registre e divulgue a informação contábil de maneira que facilite a comparação dos valores realizados com os orçados para fins de gestão e para fins de prestação de contas e responsabilização, por exemplo, para o monitoramento do comportamento da execução orçamentária durante o período e para divulgação ao governo, ao público e aos outros usuários de maneira relevante e tempestiva.
35. Em alguns casos, os orçamentos podem ser elaborados sob o regime de competência ou sob o regime de caixa, de acordo com o sistema de estatísticas de finanças públicas adotado, o qual abrange entidades e atividades diferentes daquelas incluídas nas demonstrações contábeis. Por exemplo, os orçamentos elaborados para serem compatíveis com os sistemas de estatísticas de finanças públicas podem estar focados no Setor Governo Geral (ver definição no item 6) e abrangem somente as entidades que cumprem as funções primárias ou “fora de mercado” do governo como as suas principais atividades, enquanto as demonstrações contábeis divulgam todas as atividades controladas pelo governo, incluindo as atividades de mercado.
36. Nos modelos de estatísticas de finanças públicas, o Setor Governo Geral (ver definição no item 6) pode incluir os níveis de governo municipal, estadual e nacional. Considerando que o governo nacional não controla os governos municipais e estaduais, as demonstrações contábeis devem ser elaboradas para cada nível de governo. As exigências desta norma somente se aplicam às demonstrações contábeis das entidades governamentais quando os orçamentos aprovados para as entidades e atividades que elas controlam, ou subseções, estejam disponíveis ao público.

Orçamento plurianual

37. Algumas entidades do setor público podem ter a opção de aprovar e publicar orçamentos plurianuais em vez dos orçamentos anuais. Em regra, os orçamentos plurianuais abrangem uma série de orçamentos anuais ou metas orçamentárias anuais. O orçamento aprovado para cada período anual reflete a aplicação das políticas orçamentárias associadas ao orçamento plurianual para aquele período específico. Em alguns casos, o orçamento plurianual permite a transferência de dotações não utilizadas em determinado ano para períodos subsequentes.
38. As entidades do setor público que elaboram orçamentos plurianuais podem adotar diferentes abordagens para determinar seu orçamento original e o final, dependendo de como ocorre a aprovação. Por exemplo, uma entidade do setor público pode aprovar o

orçamento bienal que contém dois orçamentos anuais aprovados, caso em que o orçamento original e o final aprovado para cada período anual devem ser identificáveis. Se as dotações não utilizadas oriundas do primeiro ano do orçamento bienal forem legalmente autorizadas para serem utilizadas no segundo ano, o orçamento original para o período do segundo ano deve ser aumentado nesses valores transferidos. Nos raros casos em que a entidade do setor público aprova o orçamento bienal ou plurianual que especificamente não separa os valores orçados para cada período anual, um julgamento pode ser necessário na identificação dos valores que devem ser atribuídos para cada período anual na determinação dos orçamentos anuais para os propósitos desta norma. Por exemplo, o orçamento original e o final aprovado para o primeiro ano do período bienal devem abranger quaisquer despesas de capital aprovadas que ocorreram durante o primeiro ano juntamente com o valor dos itens de receitas e despesas correntes atribuídos para aquele período. Os valores não gastos do primeiro período anual seriam, em seguida, incluídos no orçamento original para o segundo período anual e esse orçamento, juntamente com quaisquer alterações do mesmo período, formariam o orçamento final para o segundo ano. Quando os orçamentos plurianuais são adotados, incentiva-se que as entidades passem a oferecer em nota explicativa, divulgação adicional sobre a relação entre os valores realizados e os orçados, durante o período orçamentário.

Divulgação nas notas explicativas acerca do regime, do período e do alcance do orçamento

39. **A entidade deve divulgar nas notas explicativas às demonstrações contábeis o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado.**
40. Podem existir diferenças entre o regime (caixa, competência ou alguma modificação desses regimes) que é utilizado na elaboração e apresentação do orçamento, e o regime utilizado na elaboração das demonstrações contábeis. Essas diferenças podem ocorrer quando o sistema contábil e o sistema orçamentário geram informação a partir de diferentes perspectivas. O orçamento pode estar centrado nos fluxos de caixa, ou fluxos de caixa adicionados a determinados compromissos, enquanto que as demonstrações contábeis evidenciam os fluxos de caixa e a informação contábil de natureza patrimonial por competência.
41. Os formatos e a estrutura de classificação adotados para a apresentação do orçamento aprovado também podem ser distintos dos formatos adotados para a elaboração das demonstrações contábeis. O orçamento aprovado pode classificar itens sob a mesma estrutura adotada nas demonstrações contábeis, por exemplo, pela natureza econômica (indenização aos empregados, utilização de bens e serviços, etc.), ou pela função (saúde, educação, etc.). Por outro lado, o orçamento pode classificar os itens por meio de programas específicos (por exemplo, redução da pobreza ou controle de doenças contagiosas) ou componentes de programas ligados aos objetivos de desempenho efetivo (por exemplo, programas do ensino superior dos estudantes de graduação ou operações cirúrgicas realizadas pelos serviços de emergência do hospital), que diferem das classificações adotadas nas demonstrações contábeis.
42. A NBC TSP 11 exige que as entidades apresentem nas notas explicativas às demonstrações contábeis, informação sobre o regime de elaboração das demonstrações contábeis e sobre as políticas contábeis mais significativas adotadas. A divulgação do regime orçamentário adotado para a elaboração e a apresentação dos orçamentos aprovados auxilia os usuários a entenderem melhor a relação entre a informação orçamentária e a informação contábil divulgada nas demonstrações contábeis.
43. **A entidade deve divulgar nas notas explicativas às demonstrações contábeis o período a que se refere o orçamento aprovado.**
44. As demonstrações contábeis devem ser apresentadas, ao menos, anualmente. As entidades, em alguns casos, podem aprovar os orçamentos para período anual ou para

período plurianual nos termos desta norma. A divulgação do período abrangido pelo orçamento aprovado, quando tal período difere do período a que se referem as demonstrações contábeis, irá auxiliar os usuários dessas demonstrações contábeis a entenderem melhor a relação das informações orçamentárias e a comparação do orçamento com as demonstrações contábeis. A divulgação do período abrangido pelo orçamento aprovado, quando tal período é o mesmo que o das demonstrações contábeis, também tem uma função útil de confirmação, particularmente nas jurisdições onde os orçamentos, as demonstrações contábeis intermediárias e os relatórios também são elaborados.

45. A entidade deve identificar nas notas explicativas às demonstrações contábeis as entidades abrangidas pelo orçamento aprovado.

46. As NBCs TSP exigem que as entidades elaborem e apresentem as demonstrações contábeis que consolidam todos os recursos controlados pela entidade. Em nível de consolidação nacional, as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as NBCs TSP devem abranger as entidades dependentes do orçamento e as empresas estatais controladas pelo governo. Todavia, conforme observado no item 35, os orçamentos aprovados elaborados de acordo com os modelos de informação de estatísticas de finanças públicas podem não abranger as operações do governo que são realizadas em base mercantil ou comercial. De acordo com as exigências do item 31, os valores orçados e os realizados devem ser apresentados em base comparável. A divulgação das entidades abrangidas pelo orçamento deve permitir que os usuários identifiquem a extensão na qual as atividades da entidade estão submetidas ao orçamento aprovado, e como a entidade que elabora o orçamento difere da entidade que divulga as demonstrações contábeis.

Conciliação dos valores realizados em base comparável com os valores das demonstrações contábeis

47. **No caso em que as demonstrações contábeis e o orçamento não sejam elaborados em base comparável, os valores realizados apresentados em base comparável ao orçamento, de acordo com o item 31, devem ser conciliados aos seguintes valores realizados apresentados nas demonstrações contábeis, identificando separadamente qualquer regime, periodicidade e diferença entre as entidades:**

- (a) **se o regime de competência é adotado para o orçamento, as receitas totais, despesas totais e os fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento; ou**
- (b) **se outro regime, exceto o regime de competência, for adotado para o orçamento, os fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.**

A conciliação deve ser divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

48. As diferenças entre os valores realizados considerados consistentes com a base comparável, e os valores realizados reconhecidos nas demonstrações contábeis podem ser corretamente classificadas da seguinte forma:

- (a) diferenças de regime, que ocorrem quando o orçamento aprovado é elaborado em regime diferente do regime contábil. Por exemplo, quando o orçamento é elaborado em regime de caixa ou regime de caixa modificado e as demonstrações contábeis são elaboradas em regime de competência;
- (b) diferenças temporais, que ocorrem quando o período orçado difere do período a que se referem as demonstrações contábeis; e
- (c) diferenças de entidade, que ocorrem quando o orçamento não leva em consideração os programas ou entidades que fazem parte da entidade para as quais as demonstrações contábeis são elaboradas.

Também podem existir diferenças de formatos e estruturas de classificação adotados para a apresentação das demonstrações contábeis e do orçamento.

49. A conciliação exigida pelo item 47 permite que a entidade cumpra melhor a sua responsabilidade em prestar contas por meio da identificação das principais razões das diferenças entre os valores realizados em regime orçamentário e os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esta norma não impede a conciliação de cada um dos totais e subtotais principais, ou de cada classe de itens das demonstrações contábeis, apresentados em comparação dos valores realizados com os orçados com os valores equivalentes constantes das demonstrações contábeis.
50. Para algumas entidades que adotam o mesmo regime para a elaboração do orçamento e das demonstrações contábeis, apenas a identificação das diferenças entre os valores realizados no orçamento e os valores equivalentes nas demonstrações contábeis é exigida. Isso ocorre quando o orçamento (a) é elaborado para o mesmo período; (b) inclui as mesmas entidades; e (c) adotam a mesma forma de apresentação das demonstrações contábeis. Nesses casos, a conciliação não é necessária. Para outras entidades que adotam o mesmo regime para o orçamento e para as demonstrações contábeis, pode existir diferenças quanto à forma de apresentação, quanto à entidade ou em relação ao período a que se referem as demonstrações contábeis. Por exemplo, o orçamento aprovado pode adotar uma forma de apresentação e classificação diferente das demonstrações contábeis ao incluir apenas as atividades não comerciais da entidade, ou, ainda, pode ser um orçamento plurianual. A conciliação pode ser necessária quando existirem diferenças de apresentação, periodicidade ou em relação à entidade mesmo quando o orçamento e as demonstrações contábeis são elaborados sob o mesmo regime.
51. Para as entidades que utilizam o regime de caixa (ou regime de caixa modificado ou regime de competência modificado) na apresentação do orçamento aprovado e o regime de competência para as suas demonstrações contábeis, os principais totais apresentados na demonstração das informações orçamentárias devem ser conciliados aos fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamento apresentados na NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.
52. **A divulgação da informação comparativa a respeito do período anterior de acordo com as exigências desta norma não é necessária.**
53. Esta norma exige a comparação dos valores realizados com os orçados a serem incluídos nas demonstrações contábeis das entidades que publicam o seu orçamento aprovado. Não é necessária a divulgação de comparação dos valores realizados do período anterior com o orçamento de tal período, nem é necessário que as explicações relacionadas às diferenças entre os valores realizados e os orçados do período anterior sejam divulgadas nas demonstrações contábeis do período atual.

54 a 55. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Contador Zulmir Ivânio Breda
Presidente