

NBC TSP 24

Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis

Objetivo

1. Esta Norma requer uma comparação dos valores orçados e dos valores realizados decorrentes da execução do orçamento a ser incluído nas demonstrações contábeis das entidades que são requeridas a, ou eleitas a tornar publicamente disponível seu orçamento(s) aprovado(s) e, portanto, àquelas que são publicamente responsáveis. A Norma também exige a evidencição de uma explicação das razões para as diferenças materiais entre os valores realizados e orçados. O cumprimento das exigências desta Norma irá garantir que as entidades do setor público cumpram suas obrigações de prestação de contas e reforcem a transparência das suas demonstrações contábeis apresentando conformidade com o(s) orçamento(s) aprovado(s), para que eles sejam publicamente apresentados e, onde o(s) orçamento(s) e as demonstrações contábeis sejam preparados sob o mesmo regime, seu desempenho financeiro para conseguir os resultados incluídos no orçamento.

Alcance

2. Uma entidade que prepara 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, exceto as Empresas Estatais, que são requeridas a tornar público seu(s) orçamento(s) aprovado(s).

4. Esta Norma não exige orçamentos aprovados a serem disponibilizados ao público, nem demonstrações contábeis que divulguem a informação sobre, ou façam comparações com, orçamentos aprovados que não estão publicamente disponibilizados.

5. Em alguns casos, os orçamentos aprovados irão abranger todas as atividades controladas por uma entidade do setor público. Em outros, orçamentos aprovados separadamente podem ser solicitados para serem disponibilizados ao público para determinadas atividades, grupos de atividades ou entidades incluídas nas demonstrações contábeis de governo ou outras entidades do setor público. Isso ocorrerá se, por exemplo, as demonstrações contábeis do governo abrangerem os órgãos governamentais ou programas que têm autonomia operacional e preparam seus próprios orçamentos, ou se um orçamento é preparado somente para um setor da administração pública do governo como um todo. Esta Norma se aplica a todas as entidades que apresentam as demonstrações contábeis, quando os orçamentos aprovados da empresa, ou os seus componentes, são disponibilizados ao público.

6. O "Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público" emitido pelo IPSASB explica que as Empresas Estatais aplicam as *International Financial Reporting Standards* (IFRSs) que são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As Empresas Estatais estão definidas na NBC TSP 1, "Apresentação das Demonstrações Contábeis".

Definições

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

Regime Contábil significa o regime de competência ou de caixa conforme definido nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público pelo Regime de Competência e nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público pelo Regime de Caixa.

Orçamento Anual significa um orçamento aprovado para um ano. Não inclui estimativas futuras ou projeções publicadas para períodos além do período orçamentário.

Dotação Orçamentária é uma autorização concedida por órgão legislativo para alocar recursos para fins especificados pelo legislativo ou autoridade semelhante.

Orçamento Aprovado corresponde à autorização de gasto derivada de leis, leis orçamentárias, decretos e outras decisões relacionadas a receitas ou recebimentos pertencentes ao período orçamentário.

Regime Orçamentário significa o regime contábil de competência, caixa ou outro adotado no orçamento que foi aprovado pelo órgão legislativo.

Base Comparável significa os valores realizados apresentados na mesma base contábil, mesma base de classificação, para as mesmas entidades e o mesmo período que o orçamento aprovado.

Orçamento Final é o orçamento original ajustado por todas as reservas, restos a pagar, transferências, alocações, dotações adicionais e outras mudanças autorizadas pelo poder legislativo ou autoridade semelhante aplicáveis ao período orçamentário.

Orçamento Plurianual é um orçamento aprovado para mais de um ano. Não inclui estimativas ou projeções futuras para períodos além do período orçamentário.

Orçamento Original é o orçamento aprovado inicialmente para o período orçamentário.

Termos definidos em outras NBC TSPs são usados nesta Norma com o mesmo significado que nas outras Normas reproduzidos no Glossário de Termos Definidos publicados separadamente.

Orçamentos Aprovados

8. Um orçamento aprovado conforme definido por esta Norma reflete os recebimentos e receitas esperados para o período orçamentário plurianual e anual com base nos planos atuais e nas condições econômicas previstas durante o referido período orçamentário, e gastos ou despesas aprovadas por um órgão legislativo, sendo o poder legislativo ou outra autoridade relevante. Um orçamento aprovado não é uma projeção ou uma estimativa futura com base nas premissas sobre os eventos futuros e as possíveis ações de gerenciamento que não são necessariamente esperados que aconteçam. Da mesma forma, um orçamento aprovado difere da informação financeira esperada que pode ser na forma de uma previsão, uma projeção ou uma combinação de ambos – por exemplo, uma previsão de um ano mais uma projeção de cinco anos.

9. Em algumas jurisdições, os orçamentos podem ser assinados dentro da lei como parte do processo de aprovação. Em outras, a aprovação pode ser oferecida sem o orçamento se tornar lei. Qualquer que seja o processo de aprovação, a característica principal dos orçamentos aprovados é que a autoridade para utilizar recursos do tesouro governamental ou órgão similar para fins acordados e identificados, é concedida pelo órgão legislativo superior ou outra autoridade adequada. O orçamento aprovado estabelece a autorização para fazer despesas para itens específicos. A autorização de despesa é geralmente considerada o limite legal em que uma entidade pode operar. Em algumas jurisdições, o orçamento aprovado para o qual a entidade será considerada responsável perante o público, pode ser o orçamento original e em outras, pode ser o orçamento final.

10. Se um orçamento não for aprovado anteriormente ao início do período orçamentário, o orçamento original é o orçamento que foi aprovado primeiro para ser aplicado no ano orçamentário.

Orçamento Original e Final

11. O orçamento original pode incluir dotações residuais automaticamente advindos de anos anteriores pela lei. Por exemplo, processos orçamentários governamentais em algumas jurisdições incluem uma disposição legal que exige a renovação automática futura de dotações para cobrir os compromissos dos anos anteriores.

Os compromissos abrangem possíveis passivos futuros com base em um acordo contratual atual. Em algumas jurisdições, podem ser referidos como obrigações ou endividamento e incluem pedidos de compra e contratos pendentes onde as mercadorias e os serviços ainda não foram recebidos.

12. Dotações suplementares podem ser necessárias onde o orçamento original não previu de maneira adequada as exigências das despesas decorrentes de, por exemplo, desastres naturais ou de guerras. Além disso,

pode haver uma queda nas receitas orçamentárias durante o período, e os remanejamentos entre rubricas orçamentárias podem ser necessários para acomodar as alterações nas prioridades de financiamento durante o período fiscal. Conseqüentemente, os recursos atribuídos a uma entidade ou atividade podem ter que ser ajustados do valor originalmente orçado no período para manter a disciplina fiscal. O orçamento final inclui todas essas emendas e alterações autorizadas.

Valores Realizados

13. Esta Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público usa o termo "realizado" ou "valor realizado" para descrever os valores resultantes da execução orçamentária. Em algumas jurisdições, "resultado da execução do orçamento", "execução do orçamento" ou termos similares podem ser usados com o mesmo significado que "realizado" ou "valor realizado".

Apresentação de uma Comparação dos Valores Realizados e Orçamentários.

14. Sujeita às exigências do parágrafo 21, uma entidade deverá apresentar uma comparação dos valores orçados para os quais a entidade é responsável perante o público (*accountable*), e os valores realizados na forma de demonstração contábil adicional separada ou como colunas de orçamentos adicionais nas demonstrações contábeis atualmente apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. A comparação dos valores realizados e orçados deverá ser apresentada separadamente para cada nível de supervisão legislativa.

(a) Os valores orçamentários originais e finais;

(b) Os valores realizados em uma base comparável; e

(c) Com objetivo de evidenciação em nota, uma explicação das diferenças materiais entre o orçamento, para o qual a entidade é publicamente responsável (*accountable*), e os valores realizados, a menos que tal explicação esteja incluída em outros documentos públicos emitidos em conjunto com as demonstrações contábeis e uma referência sobre esses documentos é feita nas notas.

15. A apresentação nas demonstrações contábeis dos valores orçamentários originais e finais e os valores realizados em uma base comparável com o orçamento que está disponibilizado ao público irão completar o ciclo contábil através da capacitação dos usuários das demonstrações contábeis para identificar se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento aprovado. Diferenças entre os valores realizados e os valores orçados, e o orçamento original ou final (sempre referido a "variação" em

contabilidade), podem ainda serem apresentados nas demonstrações contábeis mais completas.

16. Uma explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os valores do orçamento ajudará os usuários a entender as razões para as alterações materiais do orçamento aprovado para o qual a entidade é publicamente responsável (*accountable*).

17. Uma entidade pode ser requerida, ou ser eleita a tornar público seu orçamento original, seu orçamento final ou ambos os orçamentos. Nas circunstâncias em que ambos os orçamentos inicial e final são requeridos a serem disponibilizados ao público, a legislação, a regulamentação ou outra autoridade sempre oferecerá orientação caso a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e originais ou realizados e finais orçados de acordo com o parágrafo 14(c). Na ausência de qualquer orientação, as diferenças substanciais podem ser determinadas por referência às, por exemplo, diferenças entre o orçamento original e realizado, focando no desempenho em relação ao orçamento original, ou diferenças entre orçamento final e realizado, focando na conformidade com o orçamento final.

18. Em muitos casos, os montantes do orçamento final e do valor realizado serão os mesmos. Isso porque a execução orçamentária é monitorada durante o período reportado e o orçamento original progressivamente revisado para refletir as condições de mudanças, de circunstâncias e as experiências durante o período reportado. O parágrafo 29 desta Norma exige a evidenciação de uma explicação das razões para as alterações entre o orçamento original e final. Tais evidenciações, em conjunto com as evidenciações exigidas pelo parágrafo 14, irão garantir que as entidades que disponibilizam seu(s) orçamento(s) aprovado(s) sejam publicamente responsáveis pelo seu desempenho em face de, e em conformidade com a relevância do orçamento aprovado.

19. Análise e discussão de gerenciamento, revisão das operações ou outros relatórios públicos que oferecem comentários sobre o desempenho e realização da entidade durante o período a que se refere o relatório, incluindo explicações de quaisquer diferenças materiais dos valores orçados, são freqüentemente emitidas junto com as demonstrações contábeis. De acordo com o parágrafo 14(c) desta Norma, a explicação das diferenças materiais entre os valores orçados e realizados será incluída nas notas explicativas das demonstrações contábeis, a menos que incluída em outros documentos ou relatórios públicos emitidos junto com as demonstrações contábeis, e as notas das demonstrações contábeis identificam os relatórios e os documentos nos quais a explicação pode ser encontrada.

20. Quando os orçamentos aprovados são somente disponibilizados ao público para algumas entidades ou atividades e são incluídas nas demonstrações contábeis, as exigências do parágrafo 14 serão aplicadas somente para as entidades e atividades refletidas no orçamento aprovado. Isso significa que quando, por exemplo, um orçamento for preparado somente para o setor Governo Geral que apresenta o relatório, as

evidenciações exigidas pelo parágrafo 14 serão realizadas somente em relação ao setor Governo Geral.

Apresentação e Evidenciação

21. Uma entidade deverá apresentar uma comparação do orçamento e dos valores realizados como colunas de orçamento adicionais nas demonstrações contábeis primárias somente quando as demonstrações contábeis e o orçamento são preparados em uma base comparável.

22. As comparações dos orçamentos e dos valores realizados podem ser apresentadas em demonstrações contábeis separadas ("demonstração de comparação dos valores realizados e orçados" ou uma demonstração com título semelhante) incluídas no conjunto completo das demonstrações contábeis conforme especificado na NBC TSP 1. Alternativamente, quando as demonstrações contábeis e o orçamento são preparados em uma base comparável, ou seja, em um mesmo regime de contabilização para a mesma entidade e período a que se referem às demonstrações contábeis, e adotam o mesmo critério de classificação - colunas adicionais podem ser acrescentadas às demonstrações contábeis primárias existentes apresentadas em conformidade com as NBC TSP.

As colunas adicionais irão identificar os valores orçamentários originais e finais e, se a entidade assim escolher, diferenças entre os valores orçados e os realizados.

23. Quando o orçamento e as demonstrações contábeis não são preparados em uma base comparável, uma Demonstração de Comparação Separada dos Valores Realizados e Orçados é apresentada. Nesses casos, para garantir que os leitores não interpretem mal a informação financeira que é elaborada em bases diferentes, as demonstrações contábeis poderiam esclarecer de forma útil que o orçamento e os regimes de contabilização diferem e a Demonstração de Comparação dos Valores Realizados e Orçados é elaborada em uma base orçamentária.

24. Nas jurisdições onde os orçamentos são preparados com base no regime de competência de exercícios e abrangem todas as demonstrações contábeis, colunas adicionais de orçamento podem ser adicionadas a todas as demonstrações contábeis requeridas pelas NBC TSP. Em algumas jurisdições, os orçamentos preparados com base no regime de competência de exercícios podem ser apresentados sob a forma de algumas das demonstrações contábeis que compreendem o conjunto total das demonstrações contábeis conforme especificado pelas NBC TSP – por exemplo, o orçamento pode ser apresentado como uma demonstração de desempenho financeiro ou uma demonstração de fluxo de caixa, com informação adicional fornecida em quadros adicionais. Nestes casos, as colunas adicionais de orçamento podem ser incluídas nas demonstrações contábeis que também seriam 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 freqüentemente agregados em classes amplas de acordo com a "estrutura do orçamento", "classificações orçamentárias" ou "títulos orçamentários" para a apresentação, e aprovação pelo legislador ou outra autoridade. A evidenciação do orçamento e de valores realizados consistentes com essas classes e rubricas orçamentárias irão garantir que as comparações sejam feitas ao nível do legislativo ou outro órgão supervisor de autoridade identificado nos documentos orçamentários.

26. NBC TSP 3 exige demonstrações contábeis que ofereçam informação que reúna um número de características qualitativas, incluindo que a informação seja:

- (a) Relevante às necessidades de tomada de decisão dos usuários; e
- (b) Confiável em tais demonstrações contábeis para:
 - (i) representar fielmente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
 - (ii) refletir a essência econômica das transações, outros eventos e condições e não meramente a forma legal;
 - (iii) são neutras, isto é, livre de parcialidades;
 - (iv) são prudentes; e
 - (v) são completas em todos os aspectos relevantes.

27. Em alguns casos, a informação financeira detalhada incluída nos orçamentos aprovados pode precisar ser agregada para a apresentação nas demonstrações contábeis em conformidade com as exigências desta Norma. Tal agregação pode ser necessária para evitar o excesso de informação e para refletir os níveis relevantes de supervisão legislativa ou de outra autoridade. Determinar o nível de agregação envolverá julgamento profissional. Tal julgamento será aplicado no contexto do objetivo desta Norma e as características qualitativas da demonstração contábil como referido no parágrafo 26 acima e o Apêndice B da NBC TSP 1, que resume as características qualitativas da demonstração contábil.

28. A informação adicional ao orçamento, incluindo informação sobre as realizações de serviço, pode ser apresentada em documentos que não as demonstrações contábeis. Encoraja-se uma referência nas demonstrações contábeis para tais documentos, particularmente para vincular os dados realizados e orçados aos dados orçamentários não-financeiros e as realizações de serviço.

Alterações do Orçamento Original ao Final

29. Uma entidade deverá apresentar uma explicação se as alterações entre o orçamento original e final forem consequência dos remanejamentos do orçamento ou de outros fatores:

- (a) Com objetivo de evidenciação nas notas explicativas às demonstrações contábeis; ou**
- (b) Em um relatório emitido anteriormente, ao mesmo tempo, ou junto com as demonstrações contábeis, e deverá incluir uma**

referência ao relatório nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

30. O orçamento final inclui todas as alterações aprovadas pelas ações legislativas ou outra autoridade designada para revisar o orçamento original. Consistente com as exigências desta Norma, uma entidade do setor público incluirá nas notas explicativas às demonstrações contábeis ou em um relatório separado reportado anteriormente, em conjunto ou ao mesmo tempo das demonstrações contábeis, uma explicação das alterações entre o orçamento original e final. Tal explicação incluirá se, por exemplo, as alterações decorrentes em consequência de remanejamentos de rubricas orçamentárias originais ou como uma consequência de outros fatores, tais como as alterações nos parâmetros orçamentários gerais, incluindo as alterações na política governamental. Tais evidenciações são freqüentemente realizadas em uma análise ou discussão de gerenciamento ou relatório similar sobre as operações, emitidas junto com, mas não como parte, das demonstrações contábeis. Tais evidenciações podem também ser incluídas nos relatórios do resultado da execução do orçamento emitido pelos governos para informar a execução orçamentária.

Quando as evidenciações são feitas em relatórios separados e não nas demonstrações contábeis, as notas explicativas às demonstrações contábeis incluirão uma referência ao relatório.

Base Comparável

31. Todas as comparações dos valores realizados e orçados deverão ser apresentadas em uma base comparável ao orçamento.

32. A comparação do orçamento e dos valores realizados será apresentada em um mesmo regime de contabilização (regime de competência de exercícios, de caixa ou outro), mesmo critério de classificação e para as mesmas entidades e período que o orçamento for aprovado. Isso garantirá que a evidenciação da informação sobre o cumprimento do orçamento esteja no mesmo regime que o próprio orçamento. Em alguns casos, isso pode significar que apresentem uma comparação do orçamento e dos valores realizados em um regime diferente de contabilização, para um diferente grupo de atividades, e com um formato diferente de apresentação ou classificação daqueles adotados nas demonstrações contábeis.

33. As demonstrações contábeis consolidam as entidades e as atividades controladas pela entidade. Conforme observado no parágrafo 5, orçamentos separados podem ser aprovados e disponibilizados ao público para as entidades individuais ou atividades particulares que compõem as demonstrações contábeis consolidadas. Quando isso ocorre, os orçamentos individuais podem ser reclassificados para a apresentação nas demonstrações contábeis em conformidade com as exigências desta Norma. Quando tal reclassificação ocorre, não envolverá alterações e revisões aos orçamentos aprovados. Isso ocorre porque esta Norma exige uma comparação de valores realizados com os valores orçados aprovados.

34. As entidades podem adotar diferentes regimes de contabilização para a elaboração das suas demonstrações contábeis e para os seus orçamentos

aprovados. Por exemplo, um governo pode adotar o regime de competência de exercícios para as suas demonstrações contábeis e o regime de caixa para os seus orçamentos. Além disso, os orçamentos podem focar ou incluir informação sobre os compromissos para gastar recursos no futuro e as alterações em tais compromissos, enquanto as demonstrações contábeis irão informar os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, outras alterações no patrimônio líquido e nos fluxos de caixa. Todavia, as entidades a que se referem o orçamento e as demonstrações contábeis frequentemente são as mesmas. Semelhantemente, o período para qual o orçamento é preparado e o critério de classificação adotado para o orçamento, sempre será refletido nas demonstrações contábeis. Isso garantirá que o sistema de contabilização registre e relate a informação financeira de uma maneira que facilite a comparação dos valores reais e orçados para o gerenciamento e para os fins contábeis; - por exemplo, para o monitoramento do progresso da execução orçamentária durante o período orçamentário e para elaboração de relatório ao governo, ao público e outros usuários em um regime relevante e oportuno.

35. Em algumas jurisdições, os orçamentos podem ser preparados em um regime de competência de exercícios ou de caixa consistente com o sistema de informação estatística que abrange entidades e atividades diferentes daquelas incluídas nas demonstrações contábeis. Por exemplo, os orçamentos preparados com base nos sistemas de informações estatísticas podem focar o setor governo geral e abrangem somente as entidades que cumprem as funções "primárias" ou "não comerciais" do governo como as suas principais atividades, enquanto as demonstrações contábeis informam todas as atividades controladas por um governo, incluindo as atividades comerciais do governo. A NBC TSP 22 especifica as exigências para a evidenciação nas notas explicativas à informação financeira sobre o setor governo geral de uma entidade governamental que adota o regime de competência de contabilização e escolhe fazer tais evidenciações. Em muitos casos, as evidenciações são feitas de acordo com a NBC TSP 22 que irá abranger as mesmas entidades, atividades e critérios de classificação como os adotados nos orçamentos preparados consistentes com o setor governo geral, conforme definidos nos modelos de informação estatística. Nestes casos, as evidenciações feitas de acordo com a NBC TSP 22 também facilitarão as evidenciações exigidas por esta Norma.

36. Nos modelos estatísticos, o setor governo geral pode incluir os níveis de governo local/ municipal, estadual e nacional. Em algumas jurisdições, o governo nacional pode controlar os governos locais / municipais e estaduais, consolidar esses governos nas suas demonstrações contábeis e desenvolver e exigir que se disponibilize ao público, um orçamento aprovado que abranja todos os três níveis de governo. Em tais casos, as exigências desta Norma se aplicarão às demonstrações contábeis desses entes nacionais governamentais. Todavia, quando um governo nacional não controla os governos locais / municipais e estaduais, suas demonstrações contábeis não consolidarão os governos locais / municipais e estaduais. Em vez disso, as demonstrações contábeis separadas serão elaboradas para cada nível de governo. As exigências desta Norma somente se aplicarão às demonstrações contábeis das entidades governamentais quando os

orçamentos aprovados para as entidades e atividades que elas controlam, ou subseções, estejam disponíveis ao público.

Orçamentos Plurianuais

37. Alguns governos e outras entidades aprovam e disponibilizam os orçamentos plurianuais, ao invés dos orçamentos anuais separados. Convencionalmente, os orçamentos plurianuais abrangem uma série de orçamentos anuais ou metas anuais de orçamento. O orçamento aprovado para cada período anual reflete a aplicação das políticas orçamentárias associadas ao orçamento plurianual para o período. Em alguns casos, o orçamento plurianual oferece uma transferência de dotações não utilizadas em um único ano.

38. Os governos e outras entidades com orçamentos plurianuais podem adotar diferentes abordagens para determinar seu orçamento inicial e final, dependendo de como é aprovado seu orçamento. Por exemplo, um governo pode aprovar um orçamento bienal que contém dois orçamentos anuais aprovados, caso em que um orçamento inicial e final aprovado para cada período anual será identificável. Se as dotações não utilizadas do primeiro ano de um orçamento bienal forem legalmente autorizadas para serem gastas no segundo ano, o orçamento "original" para o período do segundo ano será aumentado nesses valores "transferíveis". Nos raros casos em que um governo aprova um 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 serão atribuídos para cada período anual na determinação dos orçamentos anuais para os propósitos desta Norma. Por exemplo, o orçamento inicial e final aprovado para o primeiro ano de um período bienal irá abranger quaisquer aquisições de capital aprovadas que ocorreram durante o primeiro ano, juntamente com o valor dos itens de receitas e despesas recorrentes atribuídos para tal ano. Os valores não gastos do primeiro período anual seriam, em seguida, incluídos no orçamento "inicial" para o segundo período anual e este orçamento juntamente com quaisquer alterações do mesmo período, formariam o orçamento final para os segundo ano. Quando os orçamentos plurianuais são adotados, incentiva-se que as entidades passem a oferecer em nota evidência adicional sobre a relação entre os valores realizados e orçados durante o período orçamentário.

Evidenciações em Nota sobre Regime, Período e Escopo Orçamentário

39. Uma entidade deverá explicar nas notas explicativas às demonstrações contábeis o regime orçamentário e o critério de classificação adotado no orçamento aprovado.

40. Podem existir diferenças entre o regime de contabilização (de caixa, de competência de exercícios ou alguma modificação do mesmo) usado na elaboração e apresentação do orçamento e o regime de contabilização usado nas demonstrações contábeis. Essas diferenças podem ocorrer quando o sistema de contabilização e o sistema orçamentário compilam informação a partir de diferentes perspectivas- o orçamento pode focar-se

nos fluxos de caixa, ou fluxos de caixa mais determinados compromissos, enquanto as demonstrações contábeis relatam os fluxos de caixa e a informação contábil.

41. Os formatos e os esquemas de classificação adotados para a apresentação do orçamento aprovado também podem diferir dos formatos adotados para as demonstrações contábeis.

Um orçamento aprovado pode classificar itens em um mesmo regime adotado nas demonstrações contábeis, por exemplo, pela natureza econômica (indenização dos empregados, uso de mercadorias e serviços etc.), ou funções (saúde, educação etc.).

Alternativamente, o orçamento pode classificar os itens através de programas específicos (por exemplo, redução da pobreza ou controle de doenças contagiosas) ou programas iniciais ligados aos objetivos de resultado do desempenho (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. Além disso, um orçamento recorrente para as operações contínuas (por exemplo, educação ou saúde) pode ser aprovado separadamente de um orçamento de capital para desembolsos de capital (por exemplo, infra-estrutura ou construção).

42. A NBC TSP 1 exige que as entidades apresentem nas notas explicativas às demonstrações contábeis, informação sobre o regime de elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis mais significativas adotadas. A evidenciação do regime orçamentário adotado para a elaboração e apresentação dos orçamentos aprovados ajudará os usuários a entenderem melhor a relação entre a informação orçamentária e de contabilização divulgada nas demonstrações contábeis.

43. Uma entidade deverá evidenciar nas notas explicativas às demonstrações contábeis o período do orçamento aprovado.

44. As demonstrações contábeis são apresentadas pelo menos anualmente. As entidades podem aprovar os orçamentos para um período anual ou para os plurianuais. A evidenciação do período coberto pelo orçamento aprovado, quando tal período difere do período a que se referem as demonstrações contábeis, ajudará os usuários dessas demonstrações contábeis a entenderem melhor a relação dos dados orçamentários e a comparação orçamentária às demonstrações contábeis. A evidenciação do período coberto pelo orçamento aprovado, quando tal período é o mesmo que o período coberto pelas demonstrações contábeis, também prestará uma função de confirmação, particularmente nas jurisdições onde os orçamentos, as demonstrações contábeis e os relatórios também são elaborados.

45. Uma entidade deverá identificar nas notas explicativas às demonstrações contábeis as entidades incluídas no orçamento aprovado.

46. As NBC TSP exigem que as entidades elaborem e apresentem as demonstrações contábeis que consolidam todos os recursos controlados pela entidade. Em nível governamental como um todo, as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as NBC TSPs irão abranger as empresas dependentes do orçamento e as Empresas Estatais controladas pelo governo. Todavia, conforme observado no parágrafo 35, os orçamentos aprovados elaborados de acordo com os modelos de informação estatística não podem abranger as operações do governo que são realizadas em uma base mercantil ou comercial. Consistente com as exigências do parágrafo 31, os valores orçados e realizados serão apresentados em uma base comparável. A evidenciação das entidades englobadas pelo orçamento permitirá que os usuários identifiquem à medida que as atividades da entidade estejam sujeitas a um orçamento aprovado e como o orçamento desta entidade difere daquela entidade refletida nas demonstrações contábeis.

Reconciliação dos Valores Realizados em uma base comparável e os Valores Realizados nas Demonstrações Contábeis.

47. Os valores realizados apresentados em uma base comparável ao orçamento de acordo com o parágrafo 31 deverão, quando as demonstrações contábeis e o orçamento não são elaborados em uma base comparável, ser reconciliadas aos seguintes valores realizados apresentados nas demonstrações contábeis, identificando separadamente qualquer regime, diferenças temporárias e empresariais:

(a) Se um regime de competência de exercícios 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 um regime, exceto o regime de competência de exercícios for adotado para o orçamento, os fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A reconciliação deverá ser divulgada na página inicial da demonstração da comparação dos valores realizados e orçados ou nas notas das demonstrações contábeis.

48. As diferenças entre os valores realizados identificados consistentes com a base comparável e os valores realizados reconhecidos nas demonstrações contábeis podem ser corretamente classificadas como a seguir:

(a) Diferenças de regime, que ocorrem quando o orçamento aprovado é elaborado em um regime diferente do regime de contabilização. Por exemplo, quando o orçamento é elaborado em um regime de caixa ou regime de caixa modificado e as demonstrações contábeis são elaboradas em um regime de competência de exercícios;

(b) Diferenças temporárias, que ocorrem quando o período orçado difere do período a que se referem as demonstrações contábeis; e

(c) Diferenças da entidade, que ocorrem quando o orçamento omite os programas ou entidades que fazem parte da entidade para que as demonstrações contábeis sejam elaboradas.

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

49. A reconciliação exigida pelo parágrafo 47 desta Norma permitirá que a entidade cumpra melhor suas obrigações identificando as fontes principais das diferenças entre os valores realizados em uma base orçamentária e os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esta Norma não impede a reconciliação de cada um dos totais e subtotais principais, ou cada classe dos itens, apresentados em uma comparação dos valores realizados e orçados com os valores equivalentes nas demonstrações contábeis.

50. Para algumas entidades que adotam o mesmo regime de contabilização, tanto para a apresentação do orçamento como das demonstrações contábeis, apenas a identificação das diferenças entre os valores realizados no orçamento e os valores equivalentes nas demonstrações contábeis será necessária. Isso ocorrerá quando o orçamento for elaborado para o mesmo período, incluindo as mesmas entidades e que adotam a mesma forma de apresentação das demonstrações contábeis. Nestes casos, uma reconciliação não é necessária. Para outras entidades que adotam o mesmo regime de contabilização para as demonstrações contábeis e para o orçamento, poderá existir uma diferença na forma de apresentação, na entidade ou período a que se referem as demonstrações contábeis – por exemplo, o orçamento aprovado poderá adotar uma forma de apresentação e classificação diferente para as demonstrações contábeis, poderá incluir apenas as atividades não comerciais da entidade, ou poderá ser um orçamento plurianual. Uma reconciliação pode ser necessária quando existir diferenças de apresentação, temporárias ou de entidade entre o orçamentário e as demonstrações contábeis elaborados em um mesmo regime de contabilização.

51. Para as entidades que usam o regime de caixa (ou um regime de competência de exercícios ou de caixa modificados) na apresentação do orçamento aprovado e o regime de competência de exercícios para as suas demonstrações contábeis, os principais totais apresentados na demonstração da comparação entre realizado e orçado serão reconciliados aos fluxos de caixa líquido das atividades operacionais, fluxos de caixa líquido das atividades de investimento, e os fluxos de caixa líquido das atividades de financiamento conforme apresentados na demonstração de fluxo de caixa elaborada de acordo com o NBC TSP 2.

52. A evidenciação da informação comparativa a respeito do período anterior em conformidade com as exigências desta Norma não é necessária.

53. Esta Norma exige uma comparação dos valores realizados e orçados a serem incluídos nas demonstrações contábeis das entidades que disponibilizam ao público seu(s) orçamento(s) aprovado(s). Não é necessária a evidenciação de uma 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

orçados de tal período anterior sejam divulgadas nas demonstrações contábeis do período atual.

Data de Vigência

54. Eliminado.

55. Quando uma entidade adota o regime de competência de exercícios de contabilização, conforme definido pelas NBC TSP subsequente a esta data de vigência, esta Norma se aplica às demonstrações contábeis anuais da entidade cobrindo os períodos com início ou após a data de adoção.