

Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

**18º Congresso Estadual de
Previdência – APEPREM**

Águas de Lindóia - SP

Prof. Gilvan Dantas

Principais Questões



1. *As notas explicativas fazem parte das Normas Internacionais de Contabilidade? É adotada no Brasil? Qual a base normativa?*

2. *Quais os desafios para a divulgação das notas explicativas?*

3. *Como elaborar notas explicativas sobre as demonstrações contábeis? Existe um modelo, uma técnica?*

4. *Quais as informações que devem ser apresentadas nas notas explicativas?*

5. *Qual a estrutura e a forma das notas explicativas*

Notas Explicativas x Normas Internacionais

Não existe norma internacional que trate especificamente das notas explicativas. Entretanto **no âmbito de cada norma**, são definidas as situações que exigem que a entidade divulgue informações em notas explicativas sobre as DCASP.



Informação explicativa compreende informações sobre:

- ✓ ao desempenho e aos resultados da prestação de serviços durante o exercício
- ✓ as premissas que corroboram as expectativas sobre esse desempenho
- ✓ possibilidade de influenciar desempenhos futuros
- ✓ apresentar o contexto da entidade e seu ambiente operacional.

Antes do processo de convergência no Brasil não havia previsão normativa e tampouco cultural no setor público de produzir notas explicativas

Base normativa das notas explicativas



A NBC T 16.6, em 2008, definiu que as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis e suas informações devem ser relevantes, complementares ou suplementares às DCASP.

Pela NBCTSP Estrutura Conceitual, em 2016, as notas explicativas auxiliam os usuários a entenderem melhor, e no contexto adequado, as informações financeiras e não financeiras incluídas nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral – RCPG.



Ainda segundo a Estrutura Conceitual as notas explicativas fornecem informações úteis para fins de prestação de contas, responsabilização (accountability) e a tomada de decisão. E que a mesma deve ser selecionada para exposição ou evidenciação nos RCPG.



O MCASP também exige a elaboração e divulgação das notas explicativas, pontuando para cada DCASP o que deve minimamente ser divulgado.

Definição

As notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nas demonstrações contábeis e são consideradas parte integrante destas. Visam a evidenciar e explicar o que as demonstrações contábeis sozinhas não mostram, contribuindo para a compreensibilidade, a transparência e o controle social da gestão pública.



Desafios

1. *Produzir notas explicativas com qualidade, objetivas e compreensíveis. Cuidado com informações irrelevantes*

2. *Dimensionar a quantidade e o volume das notas explicativas. Cuidado com o excesso de informações*

3. *As notas explicativas não devem falar aquilo que as demonstrações contábeis já falam por si só. Cuidado com o mais do mesmo.*



Estrutura e composição das Notas Explicativas

Informações gerais, contexto operacional

- Natureza jurídica da entidade.
- Domicílio da entidade.
- Natureza das operações e principais atividades da entidade.
- Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

Resumo das políticas contábeis significativas

- Bases de mensuração utilizadas
- Novas normas e políticas contábeis alteradas.
- Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.

Informações de suporte e detalhamento

- Apresentação dos itens nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.

Outras informações relevantes

- Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
- Objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade;
- Pressupostos das estimativas;
- Reconhecimento de inconformidades;
- Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro;
- Fatos supervenientes

Estrutura e composição das Notas Explicativas

Parte I - Informações Gerais - Contexto Operacional

Apresentação da entidade para o usuário da informação destacando os pontos mais importantes para efeito de contextualização no seu ambiente de atuação, destacar:

- **Ato de criação da entidade, seu objeto social, sua natureza jurídica, missão, suas principais atividades, sua sede, a sua cadeia de suprimento e logística e sua estrutura administrativa**
- **Conformidade legal das atividades da entidade: a lei n 8.112/1990 para a contratação dos seus servidores, a lei n 8.666/1993 para contratação dos seus fornecedores, a lei n 4.320/1964 para suas finanças e contabilidade e legislações específicas da área de atuação da entidade.**

O objetivo é apresentar a entidade para o usuário da informação. Estas informações são fundamentais para comparabilidade e avaliação da situação econômica, financeira e patrimonial da entidade.

Estrutura e composição das Notas Explicativas

Parte II - Resumo das Políticas Contábeis Significativas

As políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, regras e procedimentos específicos aplicados na elaboração e na apresentação das demonstrações contábeis, tais como:

- **Normas contábeis** utilizadas para elaboração das DCASP: NBC TSP, MCASP, Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Orçamento Federal, etc.
- **Consolidação das demonstrações contábeis** do ente (União, Estados/DF ou Municípios), relacionar as empresas estatais dependentes com a participação acionária.
- **Implantação do processo de convergência:** PCASP, DCASP, informar os Procedimentos Contábeis Patrimoniais com o status de implementação de cada.

Estrutura e composição das Notas Explicativas

Parte II - Resumo das Políticas Contábeis Significativas

- **Bases de mensuração** utilizada e os **juízos técnicos** exercidos para elaboração das demonstrações contábeis, como por exemplo:
 - ↳ **Classificação de ativos**
 - ↳ **Constituição de ajustes para perdas**
 - ↳ **Metodologia para cálculo da Depreciação, Amortização e Exaustão**
 - ↳ **Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável**
 - ↳ **Constituição de provisões;**
 - ↳ **Reconhecimento de variações patrimoniais; e**
 - ↳ **Transferência de riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos para outras entidades.**

- **Resumo dos principais critérios e políticas contábeis** adotadas no período para os itens mais relevantes das demonstrações contábeis.

- **Principais mudanças nas práticas e procedimentos contábeis**

- **Conformidade Contábil** das Demonstrações Contábeis

Estrutura e composição das Notas Explicativas

Parte III - Detalhamento dos Itens das Demonstrações Contábeis

Nesta parte é evidenciado de forma clara, objetiva e sucinta os detalhamentos dos itens mais relevantes das DCASP

- **Informação explicativa** pode ser feita de forma descritiva, utilizar-se de quadros, planilhas, figuras e gráficos, sempre visando a melhor compreensão.
- **Análise qualitativa e quantitativa** para discernir quais os itens que carecem de explicação mais detalhada.
- **Informações relevantes** sobre a origem e a motivação das principais alterações nas DCASP.

Estrutura e composição das Notas Explicativas

Parte IV - – Outras Informações Relevantes

Nesta parte colocar outras informações que são relevantes para a transparência, tomada de decisão, responsabilização e prestação de contas, tais como:

- **Passivos contingentes** e compromissos contratuais não reconhecidos
- **Gestão de riscos** informar os mais relevantes
- **Pressupostos das estimativas**
- **Reconhecimento de inconformidades**
- **Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro**
- **Fatos supervenientes** que podem impactar as demonstrações contábeis

Técnica de elaboração das Notas Explicativas

- **Demonstrações Contábeis** geradas em formato para divulgação incluindo a coluna para numeração das notas explicativas
- **Análise Qualitativa das Demonstrações Contábeis** para identificar necessidades de evidenciação de informações complementares
- **Análise Horizontal e Vertical** para identificar variações importantes para evidenciação.
- **Materialidade e Relevância** para compor as notas explicativas
- **Referência Cruzada** entre a linha da demonstração contábil com a nota explicativa específica daquele item (garante o link entre o item da DCASP com a respectiva NE)
- **Tabelas, Quadros, Gráficos e linguagem compreensível**
- **Unidade da moeda** utilizada (reais, mil, milhões, bilhões, etc.)
- **Fonte da informação** indicar a fonte por exemplo: SIAFI, Balanço Geral da União,

Técnica de elaboração das Notas Explicativas

Fórmulas e função das análises vertical e horizontal

- **Análise Vertical** (análise da estrutura, identificar itens mais representativos de uma classe de itens)

Fórmula da AV = (valor item/valor total da classe itens) x 100

- **Análise Horizontal** (comparação de itens em um período com outro período, identificar pontos relevantes de variação)

Fórmula da AH = (valor atual item/valor item período anterior)-1)x100

Notas Explicativas do Balanço Patrimonial

Balanço Patrimonial importante fazer notas explicativas dos itens patrimoniais mais relevantes comparando com o período anterior

- **Caixa e Equivalentes de Caixa** – detalhar sua composição informando as disponibilidades em bancos, aplicações financeiras. Fazer uma análise da variação do período em relação ao anterior e comentar as variações relevantes. Pode-se fazer um gráfico tipo pizza abrindo por destinação de recursos.
- **Créditos a receber curto e longo prazo** – detalhar sua composição, fazer uma análise da variação horizontal do período em relação ao anterior e comentar as variações relevantes. Importante falar sobre a origem dos créditos, a que se referem.
- **Estoques** – detalhar sua composição, fazer uma análise da variação horizontal do período em relação ao anterior e comentar as variações relevantes, informar sobre o ajuste para perdas
- **Investimentos** – detalhar sua composição, fazer uma análise da variação horizontal do período em relação ao anterior e comentar as variações relevantes. Informar sobre a participação em capitais de fundos, empresas e consórcios e o método de avaliação utilizado bem como o ajuste para perdas

Balço Patrimonial

- **Imobilizado** – detalhar sua composição segregando os bens m3veis e im3veis, fazer uma an3lise da varia33o horizontal do per3odo em rela33o ao anterior e comentar as varia33es relevantes. Tamb3m cabe fazer an3lise vertical e comentar sobre os itens patrimoniais mais relevantes da composi33o patrimonial da entidade. Fazer um quadro demonstrando o saldo inicial, detalhar as muta33es do per3odo (aquisi33es, doa33es, baixas, transfer3ncias, aliena33es...) e o saldo final.
 - **Deprecia33o** – informar os crit3rios utilizados, pode-se colocar uma tabela informando para as classes de itens (mobilierio, ve3culos, m3quinas e equipamentos) a vida 3til, o percentual do valor residual e a taxa de deprecia33o dos principais itens patrimoniais.
 - **Reavalia33o, redu33o ao valor recuper3vel** – informar os itens patrimoniais que sofreram estes procedimentos bem como os crit3rios utilizados
- **Intang3vel** – detalhar sua composi33o segregando os que possuem vida 3til definida e os que n3o tem, fazer uma an3lise da varia33o horizontal do per3odo em rela33o ao anterior e comentar as varia33es relevantes.
 - **Amortiza33o** - informar os crit3rios utilizados para c3lculo do valor, colocar uma tabela com a vida 3til dos principais itens.

Balço Patrimonial

- **Fornecedores** – detalhar sua composiço, fazer uma análise da variaço vertical e comentar os fornecedores mais expressivos, destacando o tipo de fornecimento de bens, serviços e obras e sua importância para a entidade.
- **Empréstimos e Financiamentos** – detalhar sua composiço, fazer uma análise variaço vertical e comentar os mais expressivos, informando o que foi financiado com estes recursos. Também pode-se fazer uma tabela com o saldo inicial, as mutaçoões do período (juros, amortizaçoões, atualizaçoões) e o saldo final.
- **Provisões** – divulga a composiço abrindo por tipo de risco (fiscal, trabalhista, cível, etc.) informar os critérios utilizados para cálculo do valor, e comentar sobre os valores mais relevantes os objetos das causas judiciais.
- **Passivo Atuarial** – informar os critérios e procedimentos utilizados para elaboração do cálculo atuarial
- **Patrimônio Líquido** – divulga a composiço abrindo por subgrupo de contas: Patrimônio Social/Capital Social, Reservas, Resultados Acumulados, e comentar sobre os principais, em especial, se teve alteraçoões na formaço do Capital Social, constituçoão ou reversão de reservas, o resultado do exercício e ajustes de exercícios anteriores. Esta nota pode estar no BP ou na DMPL ou nas duas demonstraçoões reportar a mesma NE.

Notas Explicativas da Demonstração das Variações Patrimoniais

Na DVP fazer notas explicativas das principais VPA's e VPD's comparando com o mesmo período do exercício anterior e fazer notas específicas sobre os seguintes itens:

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS

- **Impostos, taxas e contribuições de melhoria** – detalhar por tipo de receita e fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas (novas receitas, reajustes de preços, aumento de alíquotas, aumento da base de arrecadação, etc.)
- **Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos** – detalhar por tipo de receita e fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas (reajustes de preços, novas receitas)
- **Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras Transferências e Delegações Recebidas** - fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas.
- **Valorização e Ganhos com Ativos e Desinc. de Passivos** - fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas.

Notas Explicativas da Demonstração das Variações Patrimoniais

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS

- **Pessoal e Encargos Sociais** – fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas (aumento de salário, contratações de servidores, demissões, etc.) Informar se está sendo feito o reconhecimento dos encargos de férias e 13^o pelo regime de competência.
- **Benefícios previdenciários e assistenciais** - fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas (aumento dos benefícios, demissões, etc.)
- **Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo** - fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas .
- **Serviços Terceiros** – devido a relevância deste item fazer uma nota específica abrindo por tipo de serviço, fazendo uma análise horizontal e informando as causas das principais oscilações. (novos contratos, reajustes, etc.)

Notas Explicativas da Demonstração das Variações Patrimoniais

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS

- **Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras** - fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas.
- **Transferências e Delegações Concedidas** - fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas.
- **Desvalorização e Perdas de Ativos e Incor. de Passivos** - fazer uma análise da variação horizontal abrindo pelas principais rubricas e comentar as principais variações do período com suas causas. Com destaque para fazer notas explicativas específicas sobre os seguintes itens:
- **Constituição ou reversão de provisões** – informar os itens patrimoniais que tiveram este procedimento com os valores e critérios adotados
- **Reavaliação e redução ao Valor recuperável** - informar os itens patrimoniais que tiveram este procedimento com os valores e critérios adotados
- **Análise do Resultado Patrimonial** – Fazer uma nota sobre o resultado patrimonial informando as principais variações que foram determinantes na sua apuração e fazer um comparativo com o resultado de período anterior e falar sobre as principais variações.

Notas Explicativas da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Na DMPL pode fazer notas explicativas sobre as principais contas do patrimônio líquido, a mesma nota pode ficar tanto no Balanço Patrimonial no PL ou na DMPL

- **Patrimônio Social/Capital Social** – detalhar possíveis alterações na composição do patrimônio social dos órgãos, fundos, autarquias e fundações bem como na composição do capital social das empresas. Informando a origem ou a destinação dos recursos, para isto utilizar as informações da linha da DMPL.
- **AFAC** – informar se no período ocorreu ingressos de recursos de AFAC ou mesmo a utilização de recurso desta conta para aumento de capital.
- **Constituição e reversão de reservas**- informar se no período ocorreu constituição e/ou reversão de reservas detalhando as origens ou destinações com suas motivações.
- **Resultado Acumulado** - informar a composição desta conta no período com destaque para o valor do Resultado do Exercício e possíveis destinações de resultados.
- **Ajustes de Exercícios Anteriores** – Informar a ocorrência de lançamentos de ajustes de exercícios anteriores: valores, as causas e as contrapartidas das contas patrimoniais.
- **Saldo Patrimônio Líquido Atual** – fazer uma nota comentando a oscilação do valor do PL no período colocando os principais que provocaram a variação.

Notas Explicativas do Balanço Orçamentário

No Balanço Orçamentário importante fazer NE sobre os seguintes itens:

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

- **Orçamento anual e alterações** – informar o número da lei orçamentária anual e citar as principais alterações ocorridas no exercício e na medida do possível contextualizar a execução orçamentária, possíveis impactos de contingenciamentos, citar dispositivos utilizados: decretos, portarias.
- **Previsão versus execução da receita** – fazer uma análise da receita prevista em confronto com a arrecadada, e nos casos mais relevantes informar as causas do excesso ou da insuficiência na arrecadação, citar se teve fatos durante o exercício que foram marcantes para geração destes valores.
- **Execução da Receita** – fazer uma análise horizontal abrindo as receitas orçamentárias por natureza segregando em correntes e de capital e comparando com o período anterior, informando as causas nas variações mais relevantes.
- **Superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários** – informar a abertura de créditos se possível citando os dispositivos legais que deram suporte.

Notas Explicativas do Balanço Orçamentário

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS

- **Dotação Inicial versus Dotação Atualizada** – fazer uma nota com a evidenciação das alterações no orçamento da despesa, abrindo por tipo de crédito adicional (suplementar, especial e extraordinário) e grupo de despesas, colocando os valores mais relevantes com a informação dos dispositivos legais e a finalidade destes recursos.
- **Execução da despesa** – fazer uma análise da despesa atualizada em confronto com a empenhada, liquidada e paga. Fazer uma análise observando os pontos mais importantes, casos de baixa realização de despesas de investimentos, buscar explicar as causas (contingenciamento, demandas judiciais, ambientais, etc.) Para contribuir na análise sugere-se fazer um quadro comparativo da execução da despesa com as informações do período anterior e comentar as principais variações.
- **Resultado Orçamentário** – importante fazer uma explicação sobre o resultado orçamentário do período, comparando com o período anterior e informando as principais causas da variação no resultado. Outro ponto relevante é quando o Balanço Orçamentário é elaborado no nível de órgão, neste caso geralmente o resultado orçamentário será deficitário, o que é normal, pois a fonte de financiamento das suas despesas são os recursos do tesouro. Neste sentido, para compreensão do usuário, faz-se necessário explicar esta situação, podendo buscar os valores das transferências financeiras recebidas no período no Balanço Financeiro ou na DVP e informar demonstrando a cobertura déficit.

Notas Explicativas do Balanço Orçamentário

QUADROS DOS RPNP E RPP

- **Restos a Pagar não Processados a Pagar** – fazer uma nota explicativa com uma análise horizontal dos estoques de RPNP e comentar as principais alterações e suas motivações. Fazer uma avaliação da execução destes restos a pagar, ou seja, do valor total inscrito, quanto foi liquidado, cancelado e pago. Um ponto que pode aparecer aqui é com relação aos investimentos, às vezes, na execução do orçamento do exercício demonstra uma baixa execução, porém aqui ocorre o contrário. Isto tende a evidenciar que o ciclo para execução do orçamento de investimento é maior que o exercício financeiro. Outro ponto é fazer um quadro ou gráfico abrindo o estoques de RPNP por grupo e elemento de despesas, isto dará uma visão interessante sobre a sua composição.
- **Restos a Pagar Processados** – fazer uma nota explicativa com uma análise horizontal dos estoques de RPP e comentar as principais alterações e suas motivações. Fazer uma avaliação da execução destes restos a pagar, ou seja, do valor total inscrito, cancelado e pago. Aqui se tiver cancelamentos com valores expressivos pode-se comentar e falar sobre a sua motivação, pois não é normal, tendo em que vista que a despesa já foi liquidada.

Notas Explicativas da Demonstração dos Fluxos de Caixa

Na Demonstração dos Fluxos de Caixa sugere-se fazer notas explicativas dos itens mais relevantes de cada fluxo, buscando sempre informar o que compõem os valores.

- **Fluxo das Atividades Operacionais** – evidenciar o resultado deste fluxo demonstrando os fatores principais da sua causa, tais como: quadro com a composição dos ingressos, com destaque para Receitas Derivadas e Originárias. E do lado dos desembolsos detalhar os itens de Pessoal e Demais Despesas Correntes e Juros e Encargos da Dívida. Sugere-se fazer um comparativo com os valores do período anterior e comentar as principais variações com suas causas.
- **Fluxo das Atividades de Investimentos** – divulgar o resultado deste fluxo demonstrando os fatores principais da sua causa. Destaque para comentar sobre os ingressos com alienação de bens e amortização de empréstimos e financiamento concedidos. Do lado dos desembolsos falar sobre a aquisição de ativo não circulante e concessão de empréstimos e financiamentos.
- **Fluxo das Atividades de Financiamentos** – divulgar o resultado deste fluxo demonstrando os fatores principais da sua causa. Destaque para comentar sobre os ingressos com operações de créditos, buscando informar a origem e a destinação desses recursos. Da parte dos desembolsos falar sobre a amortização/refinanciamento da dívida.
- **Geração Líquida de Caixa e Equivalente de Caixa** – fazer uma nota evidenciado a consistência com o resultado dos três fluxos das atividades e fazer uma análise horizontal das linhas de Caixa e Equivalentes de Caixa no início e final do período buscando explicar as causas das variações mais relevantes.

Notas Explicativas do Balanço Financeiro

No Balanço Financeiro buscar fazer notas explicativas nos seus itens mais relevantes.

- **Retenções sobre fornecedores** – informar o tratamento contábil adotado se consideradas pagas no momento da liquidação da despesa ou apenas quando da saída efetiva dos recursos financeiros.
- **Deduções da receita orçamentária** - informar o detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos.
- **Inscrição dos Restos a Pagar** – evidenciar a inscrição dos restos a pagar não processados e processados, abrindo por grupo de despesas para propiciar uma melhor compreensão sobre os mesmos. Pode fazer uma análise comparativa com os valores inscritos em anos anteriores para efeito de análise de tendências.
- **Pagamento dos Restos a Pagar** – divulgar os valores de pagamentos de restos a pagar no período, fazendo uma análise frente o estoque de valores inscritos no início do exercício, podendo também fazer uma análise horizontal comparando os valores de outros exercícios.
- **Resultado Financeiro** - fazer uma análise do resultado financeiro comparando com o de outros exercícios, fazendo uma análise horizontal das linhas de Caixa e Equivalentes de Caixa no início e final do período buscando explicar as causas à luz dos ingressos e dispêndios mais relevantes.

Obrigado!!!

*Eis que faço novas
todas as coisas. Ap 21.5*

Entusiasmo – ter Deus dentro de você!

Descubra o entusiasmo na vida!

Seja capaz de transformar as coisas e de fazê-las acontecer!

Não espere as condições ideais, enfrente os obstáculos!

Prof. Gilvan Dantas

Canal Youtube: <https://www.youtube.com/channel/UCetQSCtjg5g19Ci7XUVISqA>

Se inscreva no nosso canal, tem mini curso gratuito de notas explicativas e muito mais. Divulgue!

Acesse nosso site www.gilvandantasead.com.br e veja nossos cursos EAD, tem de Elaboração de Notas Explicativas, Conformidade Contábil, Avançado das DCASP e muito mais.