

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Introdução

As Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – (DCASP) e parte integrante das demonstrações.

Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, devendo ser claras, sintéticas e objetivas.

Este documento apresenta uma orientação de quais informações as Notas Explicativas devem conter. O texto está dividido em tópicos que apresentam a ordem das informações, requisitos para divulgação de políticas contábeis, divulgação de estimativas, gestão de capital e outras divulgações.

Além dessas informações de caráter geral, este documento também contém bases para as Notas Explicativas que devem constar no Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A teoria apresentada aqui está de acordo com as orientações contidas 8ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e do Manual de Peças Obrigatórias (Resolução TCE nº 88/2018).

2. Ordem das informações na Nota Explicativa

A fim de facilitar a compreensão e a comparação das DCASP com outros órgãos ou entidades, é necessário que as notas explicativas sejam apresentadas na seguinte ordem:

- i. Informações gerais:
 - a) Natureza jurídica do órgão ou entidade.
 - b) Domicílio do órgão ou entidade.
 - c) Natureza das operações e principais atividades do órgão ou entidade.
 - d) Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade Aplicáveis (Base de Preparação);
 - e) Relação das Empresas Controladas (se houver);
 - f) Relação dos Órgãos e das Entidades Consolidados nas Demonstrações Contábeis do Exercício de acordo com a Lei Orçamentária Anual.
- ii. Resumo das políticas contábeis significativas, **por exemplo**:
 - a) Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável;
 - b) Disponibilidades, Créditos e Dívidas, Estoques, Investimentos Permanentes, Propriedade para Investimento, Imobilizado, Intangível, Depreciação, Amortização e Exaustão, Depósitos Judiciais, Restos a Pagar;
- iii. Outras informações relevantes, **por exemplo**:
 - a) Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;

- b) Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro do órgão ou entidade; pressupostos das estimativas;
- c) Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações do órgão ou entidade no futuro;
- d) Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

Como exemplo prático considerar a apresentação das Notas Explicativas do Estado de Santa Catarina, na p.196 do relatório disponível no endereço eletrônico <http://www.sef.sc.gov.br/arquivos_portal/relatorios/8/Santa_Catarina_Balanco_Geral_2018.pdf>.

3. Divulgação de Políticas Contábeis

O órgão ou entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:

- a. a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;
- b. o grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de outra norma; e
- c. outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, regras e procedimentos específicos aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis. Ao decidir se determinada política contábil específica será ou não evidenciada, a administração deve considerar se sua evidenciação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, condições e outros eventos, estão refletidos no resultado e na posição patrimonial relatados.

Cada órgão ou entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários de suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas.

Por exemplo, espera-se que entidades do setor público evidenciem suas políticas contábeis para reconhecimento das receitas de impostos, doações e outras formas de receitas de transações sem contraprestação em bens e serviços.

Quando a entidade possui entidades com operações no exterior significativas ou possui transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que ela evidencie as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Ressalta-se que uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações do órgão ou entidade, mesmo que os valores associados a períodos anteriores e ao atual não sejam materiais.

4. Bases de Mensuração

É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável), porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários.

A divulgação da base de mensuração é especialmente útil para os usuários quando ela for selecionada entre opções permitidas nas normas.

Um exemplo é a divulgação, pela entidade, da base de mensuração de suas propriedades para investimento, se pelo valor justo ou pelo modelo de custo.

Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar

uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada. Um caso especial são os ativos obtidos a título gratuito que devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou o valor patrimonial definido nos termos da doação. A eventual impossibilidade de sua valoração também deve ser evidenciada em notas explicativas.

5. Alteração de Políticas Contábeis

A entidade deve alterar uma política contábil e divulgá-la em nota explicativa apenas se a mudança:

- a. for exigida pelas normas de contabilidade aplicáveis; ou
- b. resultar em informação confiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial, do resultado patrimonial ou dos fluxos de caixa da entidade.

6. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis

Os julgamentos exercidos pela aplicação das políticas contábeis que afetem significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis devem ser divulgados em notas explicativas, por exemplo:

- a. classificação de ativos;
- b. constituição de provisões; c. reconhecimento de variações patrimoniais; e d. transferência de riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos para outras entidades.

7. Divulgação de Estimativas

Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos sobre esses ativos e passivos ao término do período de reporte.

Por exemplo, na ausência de preços de mercado, passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos em longo prazo de benefícios a empregados.

Essas estimativas envolvem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

O uso de estimativas adequadas é parte da ciência contábil e não reduz a confiabilidade das demonstrações contábeis. As notas explicativas devem divulgar os pressupostos das estimativas dos riscos significativos que podem vir a causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos ao longo dos próximos doze meses. Devem ser detalhadas a natureza e o valor contábil desses ativos e passivos na data das demonstrações.

São exemplos dessas divulgações:

- a. a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
- b. a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
- c. a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos possíveis ao longo do próximo exercício social em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e
- d. a explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado, caso a incerteza permaneça sem solução.

Uma mudança de método de avaliação é uma mudança na política contábil e não na estimativa contábil e também deve ser evidenciada nas notas explicativas.

Se o montante não for evidenciado porque sua estimativa é impraticável, a entidade também deve evidenciar tal fato.

8. Gestão de Capital

A entidade deve divulgar informação que possibilite aos usuários das suas demonstrações contábeis avaliarem os objetivos, políticas e processos de gestão do capital dessa entidade. Tais informações incluem:

- (a) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;
- (b) se a entidade estiver sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e
- (c) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;

Essas informações devem se basear nas informações prestadas internamente pelo pessoal-chave da gestão do órgão ou entidade.

9. Outras divulgações

A entidade deve divulgar, **caso não sejam divulgadas em outro lugar** nas demonstrações contábeis, as seguintes informações:

- (a) o domicílio e a forma jurídica do órgão ou entidade, e a jurisdição onde ela opera;
- (b) a descrição da natureza das operações do órgão ou entidade e de suas principais atividades;
- (c) a referência à legislação relevante que rege as operações do órgão ou entidade;
- (d) o nome do órgão ou entidade; e
- (e) se é entidade com prazo de duração limitado, a informação sobre o tempo da sua duração.
- (f) o montante de dividendos, ou outras distribuições similares, propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem publicadas e não reconhecido como distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente;
- (g) a quantia de quaisquer dividendos preferenciais cumulativos, ou outras distribuições similares, não reconhecidos.
- (h) qual o estágio de adequação está o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, definidos nos arts. 6º e 7º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, com prazos-limites definidos em Anexo da Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015; e
- (i) Se as regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes (caso houver) estão seguindo os padrões estabelecidos pela Portaria nº 589 de 27/12/2001 da STN.

Deverá divulgar ainda qualquer informação considerada relevante para a adequada compreensão dos demonstrativos.

10. Notas Explicativas nos principais Demonstrativos

Conforme a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, o conjunto completo de demonstrações contábeis inclui¹:

- (a) balanço patrimonial (BP);

¹ Em decorrência da legislação brasileira são denominadas Demonstração das Variações Patrimoniais (Demonstração do Resultado) e Balanço Orçamentário (Demonstração das Informações Orçamentárias)

- (b) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL);
- (d) demonstração dos fluxos de caixa (DFC);
- (e) Balanço Orçamentário (BO).

As notas explicativas constituem parte deste conjunto de demonstrações contábeis e compreendem a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas.

10.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

O Balanço Orçamentário deverá ser acompanhado de notas explicativas que divulguem, ao menos:

- a. o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado;
- b. o período a que se refere o orçamento;
- c. as entidades abrangidas;
- d. o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando relevante;
- e. o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário);
- f. a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário;
- g. as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária;
- h. o procedimento adotado em relação aos restos a pagar não processados liquidados, ou seja, se o ente transfere o saldo ao final do exercício para restos a pagar processados ou se mantém o controle dos restos a pagar não processados liquidados separadamente;
- i. o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do exercício corrente, destacando-se os recursos vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada;
- j. conciliação com os valores dos fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, apresentados na Demonstração dos Fluxos de Caixa.
- k. Quanto as receitas informadas no Balanço Orçamentário pelos seus valores líquidos das respectivas deduções, o Tribunal orienta a utilização de notas explicativas para evidenciar quais foram as deduções das receitas, suas fontes, seus valores comparativos no exercício atual e anterior.

Os Balanços Orçamentários não consolidados (de órgãos e entidades, por exemplo), poderão apresentar desequilíbrio e déficit orçamentário, pois muitos deles não são agentes arrecadadores e executam despesas orçamentárias para prestação de serviços públicos e realização de investimentos.

Esse fato não representa irregularidade, devendo ser evidenciado complementarmente por nota explicativa que demonstre o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício.

10.2 BALANÇO FINANCEIRO

Algumas operações podem interferir na elaboração do Balanço Financeiro. Sempre que a utilização de um procedimento afetar o resultado financeiro apurado neste demonstrativo, tal procedimento deverá ser evidenciado em notas explicativas.

É o caso, por exemplo, da forma de contabilização de retenções. A depender da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos em espécie podem ser afetados. Se o ente considerar a retenção como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo em espécie a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido.

Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro, deverão ser evidenciados em notas explicativas. As receitas orçamentárias serão apresentadas líquidas de deduções. O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos pode ser apresentado em quadros anexos ao Balanço Financeiro e em Notas Explicativas.

10.3 BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão, da natureza e função dos valores envolvidos nos ativos e passivos. A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, rubricas adicionais às contas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações do órgão ou entidade.

Recomenda-se o detalhamento das seguintes contas:

- a. Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- b. Imobilizado;
- c. Intangível;
- d. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- e. Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo, segregando as provisões para benefícios a empregados dos demais itens;
- f. Componentes do patrimônio líquido, segregando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas;
- g. Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

Também é recomendado que as políticas contábeis relevantes que tenham reflexo no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão. Muitas entidades do setor público não possuem capital representado por ações, sendo controlada exclusivamente por outra entidade do setor público.

A natureza da participação do governo no patrimônio líquido do órgão ou entidade é, provavelmente, a combinação de capital integralizado e do valor resultante dos resultados acumulados e reservas.

Quando a entidade não possui nenhuma parcela de capital representado por ações, ela deve demonstrar separadamente:

- a. o capital integralizado, consistindo do valor total acumulado, na data das demonstrações contábeis, das contribuições dos proprietários menos as distribuições aos proprietários;
- b. resultados acumulados;
- c. reservas, incluindo descrição da natureza e propósito de cada reserva dentro do patrimônio líquido; e
- d. participação dos não controladores.

Quando a entidade possui seu capital representado por ações, ela deve divulgar também as seguintes informações:

- a. para cada classe de ações do capital:
 - i. a quantidade de ações autorizadas;
 - ii. a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;
 - iii. o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;
 - iv. a conciliação entre as quantidades de ações em circulação no início e no fim do período;
 - v. os direitos, preferências e restrições associados a essa classe de ações, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
 - vi. ações ou quotas do órgão ou entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e

vii. ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e

b. a descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

10.4 DEMONSTRATIVO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas, divulgando separadamente a natureza e valores dos itens relevantes que compõem as VPA e as VPD.

Algumas circunstâncias poderão ser apresentadas em notas explicativas, ainda que seus valores não sejam relevantes, por exemplo:

- a. Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado, bem como as reversões de tais reduções;
- b. Baixas de itens do ativo imobilizado;
- c. Baixas de investimento;
- d. Reestruturações das atividades do órgão ou entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;
- e. Unidades operacionais descontinuadas;
- f. Constituição ou reversão de provisões;

Quando a entidade distribui dividendos ou outro item similar para os seus proprietários e possui capital representado por ações, ela deve divulgar, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o valor de dividendos ou outro item similar distribuídos e reconhecidos como distribuições aos proprietários durante o período e o respectivo valor por ação.

A NBC TSP 11 incentiva a apresentação de análise das variações patrimoniais diminutivas utilizando a classificação baseada em dois métodos alternativos: quanto à natureza ou quanto à sua função dentro do órgão ou entidade. Segundo a norma, deve-se selecionar o critério que proporcionar informação que seja representação fidedigna e seja mais relevante.

Ressalta-se que, para tal finalidade, os termos “natureza da despesa” e “classificação funcional” não se confundem com os termos correspondentes utilizados na execução orçamentária. Como a estrutura do PCASP detalha as VPD conforme a abordagem da natureza, a utilização do método da natureza é obrigatória para todos os entes, sendo facultado publicar, adicionalmente, análise segundo o método da função. De acordo com o método da natureza, as VPD são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza, como, por exemplo: depreciações, consumo de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas de publicidade. Segue abaixo um exemplo de classificação que usa o método da **natureza do gasto**:

| | | |
|--|---|------------|
| Receitas | | X |
| Despesas com benefícios a empregados | x | |
| Despesas com depreciações e amortizações | x | |
| Outras despesas | x | |
| Total das despesas | | (X) |
| Resultado | | X |

Segundo o método da função, as VPD são classificadas de acordo com o programa ou o propósito para o qual elas foram incorridas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável capacidade de julgamento.

As despesas associadas às principais funções empreendidas pela entidade são apresentadas separadamente.

Abaixo, exemplo de apresentação conforme este método para uma entidade que tem funções relacionadas ao fornecimento de serviços de saúde e educação.

| | |
|-----------------------|----------|
| Receitas | X |
| Despesas: | |
| Despesas com saúde | x |
| Despesas com educação | x |
| Outras despesas | x |
| Resultado | X |

10.5 DEMONSTRATIVO DOS FLUXOS DE CAIXA

A DFC deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes.

A entidade deve divulgar, juntamente com comentário da administração em nota explicativa, os valores significativos de saldos de caixa e equivalentes de caixa que **não estejam disponíveis para uso** pela entidade econômica. Entre os exemplos estão saldos de caixa e equivalentes de caixa em poder de entidade controlada no qual se apliquem restrições legais que impeçam o uso geral dos saldos pela entidade controladora ou outras entidades controladas, além dos depósitos de terceiros, quando classificados como caixa e equivalente de caixa.

Informações adicionais podem ser importantes para que os usuários entendam a posição financeira e a liquidez do órgão ou entidade. A divulgação de tais informações, juntamente com as respectivas descrições contidas em notas explicativas, é recomendada e pode incluir:

- o montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer a compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito; e
- o montante e a natureza de saldos de caixa não disponíveis;
- descrição dos itens incluídos no conceito de caixa e equivalente de caixas;
- conciliação do saldo de caixa e equivalente de caixas apresentado na DFC com o valor apresentado no Balanço Patrimonial, justificando eventuais diferenças.

As transações de investimento e financiamento que **não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa**, como aquisições financiadas de bens e arrendamento financeiro, **não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa**. Tais transações **devem ser divulgadas nas notas explicativas à demonstração**, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas transações.

Algumas operações podem interferir na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, como, por exemplo, as retenções. Dependendo da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos de caixa e equivalente de caixa podem ser afetados. Basicamente a diferença será sob o aspecto temporal.

Se o ente considerar a retenção como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo da conta caixa e equivalentes de caixa a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido. Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções deverão ser evidenciados em notas explicativas.

Também se deve informar por nota explicativa a política que a entidade utiliza na determinação da composição do caixa e equivalentes de caixa, quando há uma variedade de práticas de gestão de caixa e de produtos bancários.