

**TREINAMENTO EM CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR
PÚBLICO**

**ELABORAÇÃO DE NOTAS EXPLICATIVAS ÀS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Prof. Flávio George Rocha

**São Luís - MA
Outubro/2017**

PARTE TEÓRICA

1. LEGISLAÇÃO SOBRE NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A contabilidade aplicada ao setor público é regida pela lei 4.320, de 17 de março de 1964, sendo que essa no capítulo “Dos Balanços” (Capítulo IV, Título IX, Lei 4.320/1964) não previu a elaboração de notas explicativas às demonstrações contábeis.

Em 2000, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (LC 101) que reforçou a necessidade de reconhecimento da despesa por competência (art. 50, II). No tocante às notas explicativas, somente as previu para os balanços trimestrais do Banco Central do Brasil.

A falta de exigência de notas explicativas nas principais leis que regem a contabilidade aplicada ao setor público fez com que os contadores que atuam nessa área da ciência contábil não se preocupassem em elaborá-las. Esse fato não é observado nos profissionais do setor privado, pois a lei societária (Lei Federal nº 6.404/76) prevê expressamente notas explicativas às demonstrações contábeis.

Art. 176. (...)

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3o); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1o); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC emitiu as primeiras normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, as NBC T 16. As normas, que foram emitidas dentro em um cenário de alinhamento às IPSAS (normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público), preencheram uma lacuna que existia na legislação do CFC e passaram a exigir a elaboração de notas explicativas às demonstrações contábeis.

39. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

40. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

41. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações. (NBC T 16.6)

Portanto, desde a vigência da NBC T 16.6 (exercício de 2010), os profissionais da contabilidade devem apresentar as notas explicativas como parte integrante das demonstrações contábeis.

Além da NBC T 16.6, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (7ª edição) exige a elaboração de notas explicativas:

Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP. São consideradas parte integrante das demonstrações.

Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser **claras, sintéticas e objetivas**. Englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações. (grifamos)

Mais recentemente, a NBC TSP Estrutura Conceitual (NBC TSP EC) em seu capítulo 8 - **Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público** estabelece os conceitos aplicáveis à apresentação da informação nos RCPGs¹, inclusive nas demonstrações contábeis dos governos e outras entidades do setor público. No capítulo 3 desta apostila detalharemos um pouco mais as orientações da NBC TSP EC.

Apesar de existirem normas técnicas e o MCASP que exijam a elaboração de notas explicativas, o cenário da maioria dos estados brasileiros é de ausência de notas que complementem as demonstrações contábeis e melhorem a sua compreensão.

Em recente pesquisa, constatamos que menos de 50% dos itens exigidos nas normas brasileiras de contabilidade foram evidenciados em notas explicativas pelos estados brasileiros no período de 2010 a 2013.

Abreu (2017) em sua pesquisa de mestrado intitulada de “NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: Proposta de estrutura mínima para atendimento à convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social” constatou avanços no cenário de notas explicativas entre o período de 2009 a 2015, conforme gráfico a seguir:

¹ Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais

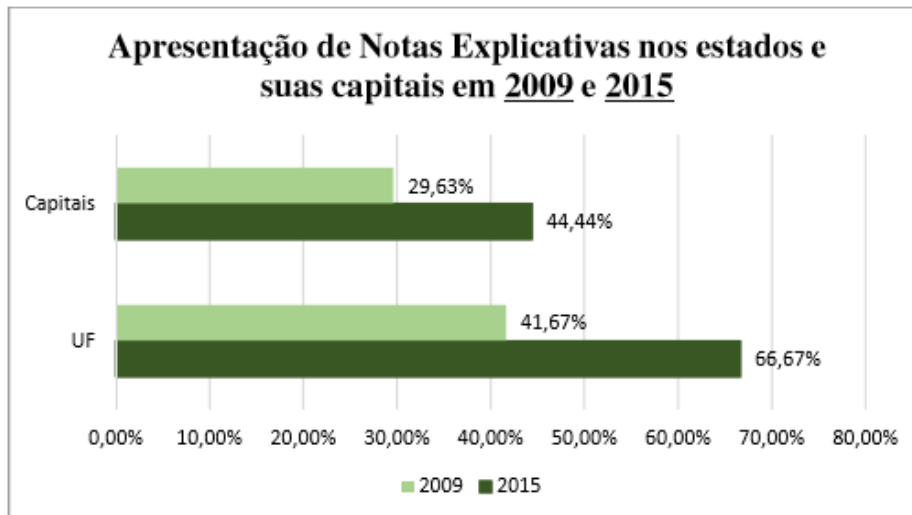


Gráfico 1: Apresentação de Notas Explicativas nos Estados e suas Capitais em 2009 e 2015 (em %) Fonte: Elaboração do autor, a partir dos dados da pesquisa.

O trabalho de Abreu (2017) disponibilizou ainda o grau de aderência das notas explicativas dos Estados brasileiros as NBC TSP, MCASP e literatura a partir de demonstrativos do exercício de 2015, conforme podemos observar no gráfico abaixo:

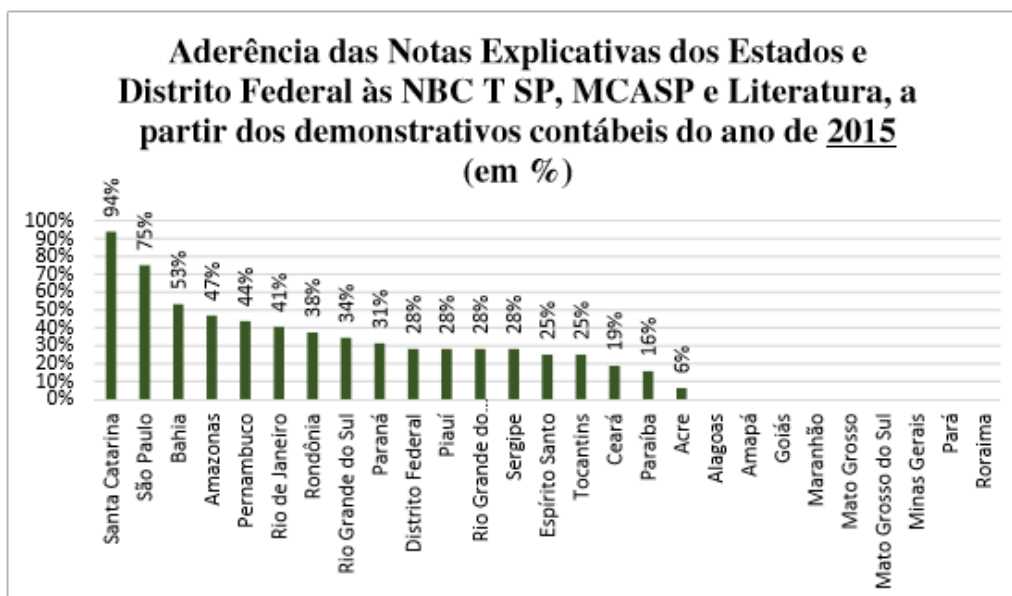


Gráfico 2: Aderência das Notas Explicativas dos estados e Distrito Federal às NBC T SP, MCASP e literatura, a partir dos demonstrativos contábeis do ano de 2015 Fonte: Elaboração do autor, a partir dos dados da pesquisa.

2. CONCEITO E OBJETIVO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Muitos autores na ciência contábil conceituam as notas explicativas, vamos trazer alguns conceitos para uma melhor visão do tema.

Marion (2006) diz que as notas explicativas são uma das formas de evidenciação ou *disclosure* e representam informações complementares com o objetivo de enriquecer os relatórios e evitar que eles se tornem enganosos.

Almeida (2005), as notas explicativas constituem informações sobre as demonstrações contábeis para que os leitores tenham perfeito entendimento sobre essas demonstrações.

Neves e Viceconti (2006, p. 384) reforçam o caráter complementar e esclarecedor das demonstrações contábeis ao dizer que “as notas explicativas (NE) complementam as demonstrações financeiras, esclarecendo os métodos e os critérios utilizados para avaliação do patrimônio e os elementos que contribuíram para a formação do resultado”.

Para Slomski (2013, p. 122), a apresentação de Notas Explicativas nas Demonstrações Contábeis do setor público é orientação do padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público com ênfase para a IPSAS 1², que evidencia tal necessidade.

A NBC TSP Estrutura Conceitual (NBC TSP EC) coloca as notas explicativas como RCPGs, conforme segue:

1.6. Os RCPGs abrangem as **demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas (doravante referido como demonstrações contábeis, a menos que especificado em contrário)**. Os RCPGs abrangem também a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

8.61. A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis é organizada de modo que as relações com os itens evidenciados nas demonstrações contábeis sejam claras. **As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.** (grifamos)

Em suma, podemos conceituar as notas explicativas como sendo informações **obrigatórias, relevantes, complementares** ou **suplementares** às demonstrações contábeis que permitem uma melhor compreensão da situação orçamentária, financeira, patrimonial e econômica do ente público.

² As IPSAS estão em pleno processo de convergência, tendo sido convergida a Estrutura Conceitual e as Normas de Receita sem Contraprestação, Receita com Contraprestação, Provisões, Ativos e Passivos Contingentes, Estoques e Contratos de Concessão de Serviços Públicos – Concedente, Propriedade para Investimento, Ativo Imobilizado, Ativo Intangível, Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.

Não é incomum encontrarmos, além da forma descritiva, quadros analíticos auxiliares para melhorar na compreensão dos números nas demonstrações. Porém, não é usual, aqui no Brasil, a utilização de gráficos nas notas explicativas. Os gráficos são geralmente usados em outros pontos dos RCPGs.

3. AS NOTAS EXPLICATIVAS E A ESTRUTURA CONCEITUAL DO SETOR PÚBLICO (NBC TSP EC)

O capítulo 8 traz orientações ao profissional para definir a forma de apresentação das informações contábeis sobre três vertentes: a **seleção da informação**, a **localização** e a **organização**. A apresentação das informações nos RCPGs está relacionada às definições dos elementos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração.

Seleção da Informação: tem o objetivo de tornar a informação clara aos usuários evitando assim a excesso da informação. A informação é selecionada para ser exposta no corpo das demonstrações contábeis e ou evidenciada em notas explicativas.

Localização da Informação: A localização está relacionada na orientação de apresentar a informação nas demonstrações contábeis ou em outros RCPGs ou evidenciar em notas explicativas. As informações selecionadas para serem expostas nas demonstrações contábeis podem ser realçadas, com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas.

Organização da Informação: trata da maneira como se deve dispor, agrupar e ordenar a informação, no intuito de ajudar o usuário a melhor compreender a informação. Envolve decisões sobre a utilização de referência cruzada, quadros, tabelas, gráficos, cabeçalhos, numeração e a disposição dos itens dentro de determinado componente de relatório.

4. AS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE ACORDO COM A NBC TSP EC

A estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral para entidades do setor público (*The Conceptual Framework*) apresenta em seu capítulo 3 as características qualitativas da informação contábil, as quais passamos a discutir.

a) Relevância – a informação contábil (financeira ou não financeira) será relevante quando for capaz de influenciar na decisão daqueles que se utilizam da informação

contábil. A informação será capaz de exercer a influência se apresentar valor confirmatório e/ou preditivo.

b) Representação fidedigna – a informação para ser útil é necessária que seja fiel ao aspecto econômico-financeiro a que se reporta. A fidelidade é alcançada se a informação for **completa, neutra e livre de erros materiais**. A informação deve retratar sempre a essência sobre a forma.

c) Compreensibilidade – a informação contábil para ser útil necessita que seja clara (compreensível) para seus usuários. As notas explicativas como parte integrante das demonstrações contábeis têm como principal objetivo ajudar na compreensão das demonstrações, atendendo assim essa característica da informação contábil.

d) Tempestividade – a informação contábil precisa ser disponibilizada antes que ela perca a sua capacidade de ser útil.

e) Comparabilidade – a informação contábil para que seja útil precisa ser comparável quer seja a entidade em vários períodos, quer seja a entidade com outras entidades do mesmo segmento.

f) Verificabilidade – para garantir a fidedignidade e a utilidade, a informação contábil precisa ser verificável, ou seja, precisa ter um lastro documental para que outras pessoas possam confirmar/validar a informação contábil.

A informação contábil apresenta algumas restrições inerentes a ela que são a materialidade, a relação custo x benefício e o equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

Materialidade: dizemos que uma informação é material quando a sua omissão ou distorção pode influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (accountability), ou as decisões que os usuários tomam com base nos RCPGs elaborados para aquele exercício

Custo x Benefício: o custo da informação não pode superar os benefícios da informação a ser fornecida pelo ente.

Equilíbrio entre as Características Qualitativas: para se atingir aos objetivos da informação contábil, o ente público deve buscar o equilíbrio apropriado entre as características qualitativas. Isso quer dizer que não adianta apresentar um fenômeno relevante de forma fidedigna, mas que não seja compreensível ou tempestiva ao usuário.

5. NOTAS EXPLICATIVAS EXIGIDAS PELAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

A partir do exercício de 2010, as notas explicativas passaram a ser parte integrante das demonstrações contábeis e os entes da Federação estão obrigados a evidenciar, no mínimo as seguintes informações:

NBC T	Informação a ser divulgada em Nota Explicativa
16.6 – Demonstrações Contábeis	✓ As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.
	✓ As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.
	✓ incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.
16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	✓ identifiquem as características das entidades envolvidas na consolidação
	✓ procedimentos adotados na consolidação
	✓ razões pelos quais componentes patrimoniais de uma ou mais entidades forem avaliados por critérios diferentes, quando for o caso
	✓ natureza e montante dos ajustes efetuados
	✓ eventos subsequentes
16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	✓ informações mínimas sobre o imobilizado (método, vida útil, taxa depreciação e mudanças de critérios)
	✓ o valor contábil bruto, a depreciação, a amortização e a exaustão no início e no final do período
	✓ as mudanças de estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxas utilizados
16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos Passivos de Entidades do Setor Público	✓ critério de avaliação do imobilizado e dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito;
16.11 – Sistema de Informações de Custos do Setor Público	✓ notas explicativas sobre os objetos de custos aplicados na administração
NBC TSP 01 – Receita de Transação sem	<ul style="list-style-type: none"> ✓ o montante da receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente: <ul style="list-style-type: none"> • tributos, demonstrando separadamente as principais classes de tributos; • transferências, demonstrando separadamente as principais classes de receita de transferência.
	✓ o montante de recebíveis reconhecido em relação à receita sem contraprestação;
	✓ o montante dos passivos reconhecido referentes aos

Contraprestação	ativos transferidos sujeitos a condições;
	✓ o montante dos passivos reconhecido em relação aos empréstimos subsidiados que está sujeito a condições sobre os ativos transferidos;
	✓ o montante dos ativos reconhecido que estão sujeitos a restrições e a natureza de tais restrições;
	✓ a existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;
	✓ o montante perdoado de quaisquer passivos;
	✓ as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;
	✓ para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, as bases pelas quais o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;
	✓ para as principais classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo;
NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação	✓ as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita, incluindo os métodos adotados para determinar a percentagem do estágio de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;
	✓ o valor de cada categoria significativa de receita reconhecida no período, incluindo receitas decorrentes de: <ul style="list-style-type: none"> • prestação de serviços; • venda de bens; • juros; • royalties; • dividendos ou distribuições similares.
	✓ o valor das receitas provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.
NBC TSP 03 – Provisão, Passivo Contingente e Ativo Contingente	<p>✓ Para cada tipo/classe de provisão, a entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o valor contábil no início e no final do período; • provisões adicionais realizadas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes; • valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período; • valores não utilizados revertidos durante o período; • o aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto; • breve descrição da natureza da obrigação e do prazo esperado para qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços; • indicativo das incertezas relacionadas ao valor ou prazo

	<p>dessas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve divulgar as principais premissas realizadas acerca dos futuros eventos;</p> <ul style="list-style-type: none"> • valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na forma do reembolso.
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ para cada tipo/classe de passivo contingente na data das demonstrações contábeis, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável: <ul style="list-style-type: none"> • uma estimativa de seus efeitos financeiros • uma indicação das incertezas em relação ao valor ou à periodicidade de saída; • a possibilidade de algum reembolso. ✓ quando a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços for provável, a entidade deve evidenciar breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data das demonstrações contábeis e, quando aplicável, uma estimativa de seu efeito financeiro.
NBC TSP 04 – Estoques	<ul style="list-style-type: none"> ✓ as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo critérios de valoração utilizados; ✓ o valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas da entidade; ✓ o valor de estoques contabilizados pelo valor justo menos as despesas de venda; ✓ o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período; ✓ o valor de qualquer redução de estoques reconhecido como despesa no resultado do período; ✓ o valor de qualquer reversão de redução do valor dos estoques reconhecido no resultado do período; ✓ as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques; ✓ o valor contabilizado de estoques dados como garantia a passivos.
NBC TSP 05 – Contratos de concessão de Serviços Públicos: Concedente	<ul style="list-style-type: none"> ✓ evidenciar as seguintes informações com relação aos acordos de concessão de serviços: <ul style="list-style-type: none"> • descrição do acordo; • termos significativos do acordo que possam afetar seu montante, momento e segurança acerca dos seus fluxos de caixa futuros (por exemplo, prazo da concessão, datas de revisão/renegociação de valores e bases nas quais as revisões de valores e/ou renegociações serão determinadas); • a natureza e a extensão (por exemplo, quantidade, prazo ou montante, quando apropriado) de: <ul style="list-style-type: none"> ○ direitos de uso de ativos específicos; ○ direitos esperados de que a concessionária forneça serviços específicos em relação ao

	<p>acordo de concessão de serviço;</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ ativos de concessão de serviços reconhecidos como ativos no exercício, incluindo ativos existentes da concedente reclassificados como ativos da concessão de serviços; ○ direitos de recebimento de ativos específicos ao final do acordo de concessão de serviços; ○ opções de renovação e conclusão do acordo de concessão de serviços; ○ outros direitos e obrigações (por exemplo, reparação geral dos ativos da concessão de serviços); ○ obrigações de fornecer à concessionária acesso a ativos de concessão de serviços ou outros ativos geradores de receitas; <ul style="list-style-type: none"> ● alterações no acordo ocorridas durante o exercício.
--	--

6. ESTRUTURANDO AS NOTAS EXPLICATIVAS

Serão apresentadas algumas estruturas de notas explicativas que ajudem os profissionais que trabalham na elaboração das DCASP a elaborar o seu próprio modelo de notas.

6.1 Modelo de Notas Explicativas do Setor Privado

Como já discorrido, a Lei Federal 6.404/76 e alterações posteriores fizeram com que o setor privado avançasse no processo de elaboração de notas explicativas, sendo um bom parâmetro para a elaboração de notas explicativas no setor público.

Além da legislação societária, destacamos também o CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis e a OCPC 07 – Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral.

Aqui apresentaremos o modelo KPMG de apresentação de notas explicativas que serviu de base para a elaboração das notas explicativas pelo Estado de Santa Catarina a partir do exercício de 2015.

6.1.1 Modelo KPMG

Base de Preparação

1. Contexto Operacional
2. Relação de Entidades Controladas
3. Aquisição de Controladas
4. Base de Preparação

5. Moeda Funcional e Moeda de Apresentação

6. Uso de Estimativas e Julgamentos

Políticas Contábeis

7. Base de Mensuração

8. Mudanças nas Políticas Contábeis

9. Principais Políticas Contábeis

10. Novas Normas e Interpretações ainda não adotadas

Ativos

Passivos e Patrimônio Líquido

Desempenho do Ano (Demonstração do Resultado do Exercício)

Outras Informações

Arrendamentos Mercantis

Compromissos

Partes Relacionadas

Cobertura de Seguros

Eventos Subsequentes

EXEMPLOS:

Nota 1: Contexto Operacional:

Descrever aqui algumas características do ente e dos relatórios contábeis, tais como identificação do nome da entidade; endereço; as atividades; demonstrações individuais ou consolidadas; período financeiro.

Exemplo: O Governo do Estado do Maranhão é pessoa jurídica de direito público interno, inscrita no CNPJ sob o número XX.XXX.XXX/XXXX-XX, tendo a sua sede administrativa situada de São Luís, (escrever o endereço da Sede do Governo). As atividades operacionais do Estado são amparadas pela Lei Estadual nº XX.XXX (Lei Orçamentária Anual – LOA) e pelas leis que autorizaram os créditos adicionais abertos durante o exercício de XXXX. As ações desenvolvidas pelo Estado estão agrupadas nas seguintes funções de governo (citar as funções de governo executadas no exercício das demonstrações). As demonstrações contábeis foram elaboradas com base nos dados extraídos do SIAFI (escrever o sistema oficial de governo) e incluem os dados consolidados da execução orçamentária, financeira e patrimonial de todos os Poderes e Órgãos do Estado constantes no item XX destas notas explicativas (fazer referência ao item das notas que trata das entidades consolidadas). As demonstrações são compostas

por: Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Balanço Patrimonial (BP), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Todas essas demonstrações referem-se ao exercício financeiro de XXXX, coincidindo, por disposição legal, com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Nota 2: Relação de Entidades Controladas

Descrever aqui quais são as entidades controladas pelo Governo do Estado. Sugestão de segregar em empresas estatais dependentes e não dependentes.

Exemplo: O Governo do Estado do Maranhão possui o controle acionário das seguintes empresas: (...)

Nota 3: Aquisição de Controladas

Descrever se houve no exercício a aquisição ou perda de controle de empresas.

Exemplo: Durante o exercício de 20xx, o governo do Maranhão alienou o controle da empresa (...)

Nota 4. Base de Preparação

Nesta nota, a entidade deverá declarar a conformidade com as NBC T e outras normas vigentes (tais como MCASP, Lei 4.320, etc.). Incluir também na nota os ajustes feitos na consolidação e os entes envolvidos na consolidação. Neste tópico deve ser evidenciada a data que foi autorizada a apresentação das demonstrações contábeis e por qual autoridade.

Importante: Somente declarar a conformidade com as normas que as demonstrações estão de acordo.

Exemplo: As demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as orientações da Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 7ª edição, aprovado pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 840, de 21 de dezembro de 2016, que observa os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, a Lei Complementar Federal nº 101/2000 e, também, as disposições do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) relativas às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16).

As demonstrações contábeis estão consolidadas excluindo as operações realizadas entre os órgãos e entidades pertencentes ao orçamento fiscal e da seguridade social. A exclusão das operações intra totalizou o valor de R\$ XXXX. (**citar as entidades que estão sendo contempladas nas demonstrações consolidadas**) Estas notas explicativas fazem parte das demonstrações financeiras e contêm informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. Tais notas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, legal e de desempenho, bem como outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

A emissão das demonstrações contábeis foi autorizada no dia xx/xx/xxxx pelo Secretário de Estado da XXXXXXXX.

Nota 5. Moeda Funcional e Moeda de Apresentação

Descrever aqui a moeda funcional (moeda do ambiente econômico principal) e a moeda de apresentação (moeda que as demonstrações contábeis estão sendo apresentadas)

Exemplo: As demonstrações contábeis estão apresentadas em reais, que é a moeda funcional do Governo do Estado do Maranhão. Todos os saldos foram arredondados para milhares de reais, exceto quando indicado de outra forma.

Nota 6. Uso de Estimativas e Julgamentos

Evidenciar na nota explicativa as principais estimativas (redução de valor recuperável de ativos, provisões, vida útil de imobilizados, mensuração de ativos a valor justo, etc.) e julgamentos (critérios para controle de ativos, critérios para reconhecimento de passivo, receitas, etc)

Exemplo: Os bens recebidos em cessão foram reconhecidos como ativo, tendo em vista o julgamento da administração de que o Estado tem o controle dos bens, mesmo ainda não possuindo a propriedade jurídica. (uso de julgamento)

Os benefícios de aposentadoria foram registrados como passivo atuarial, tendo como base um laudo de avaliação atuarial emitido por profissional independente. A avaliação atuarial envolve o uso de premissas sobre taxas de desconto, taxas de mortalidade, etc. A obrigação é altamente sensível a mudanças nessas premissas, que são as mesmas revisadas a cada data-base (uso de estimativas)

Nota 7. Base de Mensuração

Exemplo: As demonstrações contábeis foram preparadas com base no custo histórico, com exceção dos itens xxxxxxx, que foram avaliados a valor justo ou valor de mercado.

Nota 8. Mudanças nas Políticas Contábeis

Exemplo: Neste exercício o estado reconheceu os passivos que não transitaram pelo orçamento. Caso esta política tivesse sido adotado no exercício passado o efeito no resultado seria de R\$ XXXXX.

Nota 9. Principais Políticas Contábeis

Identificar as principais políticas contábeis utilizadas no exercício, tais como custo dos empréstimos, avaliação de investimentos, ativos imobilizado e intangível obtidos a título gratuito, etc.

Exemplo: As receitas tributárias foram reconhecidas pela arrecadação, ou seja, regime de caixa. As receitas de transações com contraprestação foram reconhecidas pelo regime de competência. Os ativos são reconhecidos quando o estado do Maranhão detém o controle do recurso.

Nota 10. Novas Normas e Interpretações ainda não adotadas

Identificar se existe alguma norma vigente que não foi adotada no período.

Exemplo: O Conselho Federal de Contabilidade publicou cinco novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público que ainda não foram contempladas nas demonstrações contábeis.

Para as notas explicativas das demonstrações contábeis se deve utilizar quadros detalhando os números mais relevantes apresentados.

Destacamos os detalhamentos dos quadros do ativo imobilizado (depreciação, exaustão, amortização) e das provisões, pois, via de regra, representam valores significativos nas demonstrações contábeis.

Provisões

Danos Ambientais	Trabalhistas e cíveis	Total
_____	_____	_____

Em 1º de janeiro de 20x1

Adições

Valores não usados,
estornados

Atualização monetária

Usado durante o
exercício

Diferenças cambiais

**Em 31 de dezembro
de 20x1**

Imobilizado

CLASSES DO IMOBILIZADO	Critérios de depreciação			Ano xxx1			Ano xxx2		
	Método	Vida útil	Taxa	Custo Corrigido	Depreciação Acumulada	Valor Líquido	Custo Corrigido	Depreciação Acumulada	Valor Líquido
Bens Móveis									
Máquinas e equipamentos									
Equipamentos de TI									
Móveis e utensílios									
Veículos									
Demais Bens Móveis									
Bens Imóveis									
Bens de uso especial									
Bens de uso comum do povo									
Bens imóveis em andamento									
Instalações									
Beneficência em prop. terceiros									
Demais Bens Imóveis									
TOTAL									

Nota XX - Arrendamentos Mercantis

Evidenciar se o estado tem alguma operação de arrendamento mercantil operacional ou financeiro.

Exemplo: O estado do Maranhão tem duas aeronaves no seu patrimônio que foram adquiridas por arrendamento financeiro tendo as próprias aeronaves sido dados como garantia fiduciária da operação. (descrever os valores)

Nota XX – Compromissos

Evidenciar os compromissos relevantes assumidos que terão impacto nos próximos exercícios.

Exemplo: O Estado já licitou e contratou o projeto de duplicação da Rodovia MA - XXXX no montante de R\$ XX milhões que serão desembolsados a partir do próximo exercício. Evidenciar o cronograma de desembolso.

Nota XX – Partes Relacionadas

Evidenciar as transações que são enquadradas como partes relacionadas tais como: vendas/compras de produtos e serviços, remuneração do pessoal-chave da administração, empréstimos, etc.

Exemplo: Durante o exercício, o estado do Maranhão teve as seguintes operações com partes relacionadas. (Exemplo: aumento de capital, subvenções, remuneração de dirigentes, empréstimos e adiantamentos, etc.)

Nota XX – Cobertura de Seguros

Evidenciar os contratos de seguros que tenham valores relevantes

Exemplo: O estado contratou no período cobertura de seguros para toda a sua frota de veículos as apólices vigentes em 31/12/20XX.

Nota XX – Eventos Subsequentes

Evidenciar os eventos relevantes que ocorram entre o encerramento do exercício financeiro e a data de autorização de emissão das demonstrações contábeis.

Exemplo: O Estado do Maranhão no dia 28/01 assinou o termo de renegociação da dívida com o Governo Federal, tendo ocasionado uma redução do passivo na ordem de R\$ 100 milhões.

6.2. Modelo de Notas Explicativas do Setor Público

Já explanamos que a elaboração de notas explicativas no setor público decorre do processo de convergência e sua obrigatoriedade é algo relativamente recente (2010) e até hoje é pouquíssimo utilizada pelos estados brasileiros.

O estado de Santa Catarina elaborou notas explicativas adaptando o modelo da KPMG que contempla algumas evidenciações que são exigidas nas normas brasileiras do setor privado³ e nas normas internacionais do setor público.

³ O setor privado convergiu às normas internacionais na primeira década do século XXI. (leis 10.303/01, 11.638/2007; 11.941/2009)

6.2.1. Notas Explicativas – Estrutura MCASP

A. Informações Gerais

- i. Natureza Jurídica da Entidade
- ii. Domicílio da Entidade
- iii. Natureza das Operações e Principais Atividades da Entidade
- iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

B. Resumo das Políticas Contábeis Significativas

- i. Bases de Mensuração Utilizadas
- ii. Novas Normas e Políticas Contábeis Alteradas
- iii. Julgamento pela Aplicação das Políticas Contábeis

C. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.

- i. Balanço Patrimonial – o MCASP recomenda o detalhamento das seguintes contas:

- ✓ Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- ✓ Imobilizado;
- ✓ Intangível;
- ✓ Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- ✓ Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- ✓ Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

- ii. Demonstração das Variações Patrimoniais

- ✓ VPAs e VPDs quando relevantes;
- ✓ Redução a valor recuperável de ativo não imobilizado;
- ✓ Baixa de investimentos;
- ✓ Constituição ou Reversão de Provisões

- iii. Demonstração dos Fluxos de Caixa

- ✓ Itens relevantes que compõem os fluxos de caixa;
- ✓ Saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa que não estejam disponíveis para uso imediato;
- ✓ Investimentos e Financiamentos que não envolveram caixa e equivalentes de caixa;

- ✓ Tratamento contábil da retenção que possa interferir no saldo de caixa e equivalentes de caixa.

iv. Balanço Orçamentário

- ✓ Detalhamento das receitas e despesas intra, quando relevantes;
- ✓ Detalhamento das despesas executadas por tipo de crédito;
- ✓ Utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos adicionais e suas influências no resultado orçamentário;
- ✓ Tratamento contábil dos restos a pagar não processados;
- ✓ Detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas do exercício, destacando os vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada.

v. Balanço Financeiro

- ✓ Detalhamento das deduções das receitas orçamentárias, quando as receitas forem apresentadas de forma líquida.
- ✓ Tratamento contábil da retenção que possa influenciar significativamente a análise do balanço financeiro.

D. Outras Informações Relevantes

- Passivos Contingentes e Compromissos Contratuais não Reconhecidos
- Divulgações não Financeiras, tais como a política de gestão de risco financeiro da entidade, pressupostos das estimativas;
- Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro;
- Ajustes Decorrentes de Omissões e Erros de Registro.

PARTE PRÁTICA

7. ANÁLISE DE NOTAS EXPLICATIVAS DOS ENTES DA FEDERAÇÃO

Serão escolhidos alguns estados brasileiros para a turma avaliar a evidenciação em notas explicativas.

8. ANALISANDO AS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO ESTADO DO MARANHÃO.

a) Analisar as notas explicativas elaboradas na prestação de contas do exercício de 2016 do estado do Maranhão.

b) Escolher uma estrutura para as notas explicativas às Demonstrações Contábeis do estado do Maranhão.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ABREU, Márcio Hipólito de. **Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: Proposto de estrutura mínima para atendimento à convergência com as normas internacionais, transparências das contas públicas e instrumentalização do controle social.** Vitória-ES: FUCAPE, 2017.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso básico de contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. Lei nº 6.404/1976, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm

CFC. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.** Brasília: CFC, 2010.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade: Contabilidade Aplicada ao Setor Público: NBCs T 16.6 a 16.11.** Brasília: CFC, 2012.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade Estrutura Conceitual.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em www.cfc.org.br.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público: NBC TSP 01 a 05.** CFC, 2016. Disponível em www.cfc.org.br.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade básica**. 13. ed. São Paulo: Frase Editora, 2006.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor Público**. 7. ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 2016.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.