

## **NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO: Proposta de estrutura mínima para atendimento à convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social**

**Márcio Hipólito de Abreu**

**João Eudes Bezerra Filho**

### **Resumo**

As notas explicativas contribuem para a transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social, apesar de sua ausência ser frequente nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Nesse contexto, o objetivo deste estudo foi de apresentar uma proposta de estrutura de notas explicativas, inexistente até então no Brasil, que contribuísse na melhoria da transparência, *accountability* e controle social das demonstrações contábeis apresentadas pelos governantes. O procedimento adotado para a coleta dos dados foi através da pesquisa bibliográfica e documental, além da utilização de um grupo focal para validação da estrutura apresentada. A estrutura foi desenvolvida segundo o que preconiza as normas brasileiras de contabilidade até então convergidas com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, acrescida da bibliografia pesquisada sobre o tema. Ao final, somadas as melhores métricas de notas explicativas encontradas, apresenta-se uma estrutura mínima de notas explicativas, contribuindo para mais compreensão e transparência das prestações de contas por parte dos usuários das informações contábeis, órgãos de controles e, principalmente, a sociedade.

**Palavras-chave:** Notas Explicativas. *Disclosure*. Estrutura de Notas Explicativas.



# Sumário

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>4</b>
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	<b>7</b>
2.1 A ERA DAS NOTAS EXPLICATIVAS .....	7
2.2 INSTRUMENTALIZANDO O CONTROLE SOCIAL: A CONTRIBUIÇÃO DO <i>DISCLOSURE</i> CONTÁBIL .....	9
2.3 <i>ACCOUNTABILITY</i> COMO RESULTADO DA TRANSPARÊNCIA NAS CONTAS PÚBLICAS.....	11
2.4 A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS: PUBLICAÇÃO DAS NBC T SPS E DO MCASP .....	13
2.5 NOTAS EXPLICATIVAS NO BRASIL E NO EXTERIOR .....	15
<b>2.5.1 Estudos anteriores no Brasil</b> .....	15
<b>2.5.2 Estudos anteriores no Exterior</b> .....	18
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>23</b>
3.1 PROCEDIMENTO ADOTADO NA COLETA DOS DADOS .....	23
3.2 <i>CHECK-LIST</i> APLICADO NA ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS.....	24
3.3 ESCALA <i>LIKERT</i> UTILIZADA NA APLICAÇÃO DO <i>CHECK-LIST</i> .....	27
3.4 GRUPO FOCAL DESENVOLVIDO PARA AVALIAÇÃO DA ESTRUTURA DE NOTAS EXPLICATIVAS .....	31
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>33</b>
4.1 NOTAS EXPLICATIVAS NOS ESTADOS E SUAS CAPITAIS .....	33
4.2 <i>RANKING</i> DA ADERÊNCIA DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS NBC T SPS, MCASP E LITERATURA .....	37
<b>4.2.1 Por que uma estrutura de notas explicativas às DCASP?</b> .....	39
<b>5 SUGESTÃO DE ESTRUTURA DE NOTAS EXPLICATIVAS</b> .....	<b>40</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>57</b>
<b>APÊNDICES</b> .....	<b>63</b>
<b>APÊNDICE 1 – APLICAÇÃO DO <i>CHECK-LIST</i> NOS ESTADOS E DISTRITO         FEDERAL</b> .....	<b>63</b>
<b>APÊNDICE 2 – APLICAÇÃO DO <i>CHECK-LIST</i> NAS CAPITAIS</b> .....	<b>66</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As notas explicativas às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público – DCASP, são parte integrante das demonstrações contábeis. Sua apresentação contribui para uma divulgação mais ampla de eventos e dados relevantes e para maior compreensibilidade e transparência das contas públicas, apesar de ser frequente a sua ausência nas DCASP das entidades públicas. (CFC, 2016; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010; BENEDICTO et al., 2011; CRUZ; PLATT NETO; VIEIRA, 2006).

Os atuais relatórios financeiros deram origem ao que pode ser chamada de era da nota explicativa. Ela é considerada importante para o *disclosure* contábil. É por meio do *disclosure*, ou evidenciação contábil que a contabilidade cumpre a sua missão, produzindo informações relevantes para a tomada de decisões, para seus diferentes usuários (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010; DIAS FILHO, 2000).

No âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, o *disclosure* tem uma função social, conforme ensina Bezerra Filho (2015, p. 2), ao apresentar “informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social”.

Nesse contexto, este estudo tem a seguinte questão de pesquisa: Qual a estrutura informacional das notas explicativas às DCASP, que contribua para maior compreensibilidade e transparência das contas públicas, de forma a instrumentalizar o controle social?

O objetivo geral desse trabalho foi de desenvolver uma estrutura comum de notas explicativas às DCASP, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor público – NBC T SP, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor

Público – MCASP, e da literatura, que contribuísse para a compreensibilidade e transparência das contas públicas, de forma a instrumentalizar o controle social.

Como objetivos específicos, procurou-se verificar se os estados, o Distrito Federal e as respectivas capitais apresentam notas explicativas às demonstrações contábeis. A partir dos entes que apresentam notas explicativas, verificou-se a aderência desses demonstrativos às NBC T SPs, ao MCASP e a literatura.

A pesquisa se justifica pela ausência de uma estrutura de notas explicativas de referência para contadores e gestores do setor público. Esse pode ser um dos fatores da não apresentação de notas explicativas por muitas entidades do setor público ou a apresentação de modo incipiente, apesar da natureza obrigatória de evidenciação desse demonstrativo e de sua contribuição para a transparência dos atos nas referidas entidades. (CRUZ; PLATT NETO; VIEIRA, 2006; MAR BOGONI et al., 2010; MACÊDO; KLANN, 2014; BRAGA, 2015; ARAÚJO; MARTINS, 2016).

A metodologia de pesquisa se embasou em pesquisa bibliográfica e documental. Verificou-se junto à literatura relacionada ao tema, os quesitos que devem constar nas notas explicativas, além dos estabelecidos pelas NBC T SPs e MCASP.

Os quesitos observados permitiram a construção de uma estrutura de notas explicativas, validada por um grupo focal com onze profissionais de contabilidade do setor público, e de um *check-list* para análise da aderência das notas explicativas, divulgadas pelos estados e suas capitais, às NBC T SPs, ao MCASP e a literatura.

As notas explicativas dos estados de Santa Catarina e São Paulo e das capitais São Paulo e Manaus registraram a maior aderência às NBC T SPs, ao MCASP e à literatura. No entanto, mesmo nesses entes federativos, com exceção de Santa

Catarina, as notas divulgadas ainda são incipientes e com baixa aderência às normas e a literatura.

Como contribuição de pesquisa, destaca-se a importância de discussões relacionadas ao desenvolvimento de uma estrutura comum de notas explicativas padronizada para entidades do setor público, inexistente até então. Tais discussões são relevantes, visto a carência de estudos que tratem especificamente de notas explicativas, tanto na literatura nacional, como internacional. O momento é especialmente relevante, devido a atual convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

A estrutura proposta poderá contribuir para maior transparência das contas públicas, visto que procura aperfeiçoar, de forma qualitativa, o *disclosure* contábil de entidades do setor público, ao mesmo tempo que contribui para a instrumentalização do controle social.

A apresentação de uma estrutura padronizada de notas explicativas poderá contribuir ainda para que os contadores ou gestores públicos tenham um parâmetro para aperfeiçoar o processo de evidenciação contábil em seus respectivos entes. Possibilitará ainda, uma autoavaliação das práticas de *disclosure* adotadas, especialmente em relação às notas explicativas de suas demonstrações contábeis.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 A ERA DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Os atuais relatórios financeiros deram origem ao que pode ser chamada de era da nota explicativa. Ela é considerada importante no processo de informação, pois tem resultado numa divulgação mais ampla de eventos e dados relevantes (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

Também há desvantagens na utilização de notas explicativas. Um quadro comparativo com as vantagens e desvantagens desse demonstrativo contábil é apresentado a seguir, a partir do entendimento de Hendriksen e Van Breda (2010):

<b>Vantagens e desvantagens da utilização de Notas Explicativas às demonstrações contábeis</b>	
<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
1. Apresentar informações não quantitativa como parte do relatório financeiro;	1. Tendem a ser de difícil leitura e entendimento sem estudo considerável e, portanto, podem vir a ser ignoradas;
2. Divulgar ressalvas e restrições a itens contidos nas demonstrações;	2. As descrições textuais são mais difíceis em termos de utilização para a tomada de decisões do que resumos de dados quantitativos nas demonstrações;
3. Apresentar mais detalhes do que é possível nas demonstrações;	3. Por causa da crescente complexidade das empresas, há o risco de abuso das notas explicativas, em lugar do desenvolvimento apropriado de princípios visando à incorporação de novas relações e novos eventos nas demonstrações propriamente ditas.
4. Apresentar material quantitativo ou descritivo de importância secundária.	

Quadro 1: Vantagens e desvantagens da utilização de Notas Explicativas às demonstrações contábeis  
Fonte: Elaboração do autor, a partir de Hendriksen e Van Breda (2010, p. 525).

A qualidade das notas explicativas é uma preocupação de usuários, preparadores e auditores. A partir disso, diferentes órgãos internacionais têm expedido orientações técnicas com o objetivo de aperfeiçoá-las. (BERNARDO, 2015).

As notas explicativas devem conter informações objetivas, sem excesso de informações irrelevantes. O excesso prejudica a evidenciação e não propicia uma

base adequada de informação para o usuário, que é a razão de ser da Contabilidade (IUDÍCIBUS, 2000).

As Notas Explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis do setor público, sendo necessárias para maior compreensibilidade dos demonstrativos, apesar de ser comum sua ausência. (CRUZ; PLATT NETO; VIEIRA, 2006; CFC, 2016).

A ausência de notas explicativas nas DCASP, também foi observada por Mar Bogoni et al. (2010). Os autores constataram que os relatórios ou demonstrativos publicados possuem dados contábeis de difícil compreensão.

A evidenciação de notas explicativas por Fundações de Apoio da Universidade Federal de Santa Catarina foi objeto de estudo de Silveira e Borba (2007). Segundo os autores foi observado baixo índice de evidenciação, sendo de baixa qualidade o que foi evidenciado.

Contrastando com as pesquisas anteriores, Meneses e Peter (2012) analisaram o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos 27 entes da Federação brasileira e constataram que cerca de 60% (14, em 2009, e 12, em 2010) evidenciaram informações em notas explicativas. As autoras observaram uma evolução no nível de evidenciação, ao mencionarem estudos anteriores que indicavam o contrário (MENESES; PETER, 2012).

Macêdo e Klann (2014) avaliaram a aderência das UFs às NBC T SP, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012. Os autores observaram que a aderência às normas ainda foi incipiente no período analisado.

Braga (2015), ao avaliar o nível de convergência das demonstrações contábeis de municípios pernambucanos às NBC T SPs e ao MCASP, constatou que, no quesito



relacionado a elaboração de demonstrações contábeis obrigatórias, 74,5% desses municípios não cumpriram o requisito de apresentação de notas explicativas.

## 2.2 INSTRUMENTALIZANDO O CONTROLE SOCIAL: A CONTRIBUIÇÃO DO *DISCLOSURE* CONTÁBIL

A participação popular, a descentralização político-administrativa e o controle social foram o formato institucional estabelecido na Carta Magna, sob a concepção de cidadania ativa, conforme os ensinamentos de Guimarães e Coutinho (2010). Os autores observam que o conceito de cidadania ativa se refere a importância da sociedade civil como ator político capaz de contribuir para o processo de formulação e fiscalização das políticas públicas.

Nesse contexto, a Contabilidade do Setor Público brasileiro considera o cidadão, sujeito ativo no exercício do controle social, como o usuário primário das demonstrações contábeis produzidas. (CFC, 2016).

O termo controle social utilizado nesse estudo tem o mesmo significado apresentado por Gurgel e Justen (2013), referindo-se ao controle que a sociedade exerce sobre o Estado. Para que o controle social seja possível, em relação às finanças públicas, é preciso que o cidadão tenha acesso a informações claras e objetivas nos demonstrativos contábeis publicados (CFC, 2016).

Dessa forma, o exercício do controle social pelos cidadãos está relacionado à qualidade do *disclosure* contábil das entidades do setor público.

É por meio do *disclosure*, ou evidenciação contábil que a contabilidade cumpre a sua missão, produzindo informações relevantes para a tomada de decisões, para seus diferentes usuários (DIAS FILHO, 2000).

Em sentido mais amplo, *disclosure* se refere à veiculação de informação. No sentido contábil, às vezes, pode ser mais estrito, como na referência às informações não contidas nos próprios demonstrativos contábeis. O *disclosure* pode se referir por exemplo às informações expostas nas notas explicativas e demonstrações complementares. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

No âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, o *disclosure* tem uma função social, conforme ensina Bezerra Filho (2015, p. 2), ao apresentar “informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social”.

O *disclosure* contábil contribui de modo decisivo para tornar públicas as ações desenvolvidas pelas organizações, sendo importante por demonstrar a situação patrimonial de uma entidade e responsabilizar os agentes envolvidos na gestão dos recursos públicos. (SILVEIRA; BORBA, 2007; GOLLO et al.; 2014; CFC, 2016).

Diante desses conceitos, “o certo é que os limites da evidenciação devem ser determinados em função dos interesses e características dos usuários”. (DIAS FILHO, 2000, p. 40).

É importante destacar ainda, que a utilidade da informação contábil está associada, dentre outros aspectos, à sua compreensão pelos usuários. A literatura indica que o próprio processo de *disclosure* está associado a clareza do que é divulgado, em que se compreende de forma imediata o que está sendo comunicado. (AQUINO; SANTANA, 1992; BARTON; 2011).

A compreensibilidade das informações apresentadas aos usuários das demonstrações contábeis, é uma característica inerente ao processo de evidenciação que não pode ser negligenciada. Especialmente no setor público, onde a

compreensibilidade está associada ao próprio exercício do controle social (PLATT NETO et al., 2007).

Para que a contabilidade atenda aos seus usuários, as informações irrelevantes devem ser evitadas. “Para alcançar e atender os anseios do usuário externo, a contabilidade deverá pesquisar e preparar a melhor forma de evidenciação dos seus demonstrativos”. (DALMÁCIO; PAULO, 2004, p.77). Para atingir tal objetivo, é preciso considerar as especificidades que distinguem o setor público do privado, como a prestação de serviços públicos, o poder de tributar e o processo de tomada de decisão coletiva. (KOBBER; LEE; NG, 2012).

Por fim, o aumento dos níveis de *disclosure* está associado, dentre outros, a utilização do Relatório da Administração e das Notas Explicativas para evidenciação da situação social, das políticas adotadas e a inclusão de alguns indicadores econômico-financeiros. As notas explicativas permitem esclarecer dúvidas levantadas pelo usuário, especialmente o cidadão, o usuário primário das DCASP. (DALMÁCIO; PAULO, 2004; CFC, 2016).

### 2.3 ACCOUNTABILITY COMO RESULTADO DA TRANSPARÊNCIA NAS CONTAS PÚBLICAS

No setor privado, o aumento dos níveis de *disclosure* ocorre de forma voluntária, por exemplo, para redução do custo do capital de companhias do mercado de ações. No setor público brasileiro, o aumento dos níveis de *disclosure* constitui obrigação legal, relacionada ao processo de *accountability*, em que os agentes públicos prestam contas e são responsabilizados pela gestão de recursos públicos. (SCHEDLER, 1999; KIRCH; LIMA; TERRA, 2012; MENESES; MAPURUNGA, 2016; CFC, 2016).

Transparência e *accountability* são conceitos mutuamente relacionados. O *accountability* é o resultado da transparência, que faz com que o governo assuma a responsabilidade pelas decisões tomadas, fornecendo explicações. (IVANOV; PINA; TORRES, 2015).

Uma extensa literatura enfatiza a importância da provisão de informações aos cidadãos, para garantir o *accountability*. (HOLLYER; ROSENDORFF; VREELAND, 2014).

Esses estudos concluem que o aumento da transparência permite que os cidadãos adotem estratégias para disciplinarem ou fiscalizarem seus líderes, aumentando desse modo, a própria performance governamental. (HOLLYER; ROSENDORFF; VREELAND, 2014)

A transparência é indispensável para o efetivo exercício da própria democracia, uma vez que para que haja o efetivo exercício do controle social, faz-se relevante a busca pela transparência das informações relacionadas a aplicação dos recursos públicos. (CAMPOS, 1990; MEDEIROS; ALVES; DUQUE, 2016; MENESES; MAPURUNGA, 2016).

A partir da publicação das NBC T SPs, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público ganhou novos enfoques voltados ao planejamento e à transparência das contas públicas. (SANTOS; ALMEIDA, 2012).

De modo frequente, a transparência é associada ao princípio da publicidade, instituído pela Constituição de 1988 no âmbito da Administração Pública. No entanto, Platt Neto et al. (2007, p. 76) lembram que “uma informação pode ser pública, mas não relevante, confiável, tempestiva e compreensiva”. Para garantir a transparência, há que se evidenciar informações compreensíveis. Medeiros, Alves e Duque (2016)

destacam a importância da clareza e compreensibilidade das informações, considerando o desnível cultural da sociedade.

Uma das principais formas de evidenciação são a elaboração e apresentação de notas explicativas às DCASP (DALMÁCIO PAULO, 2004). A evidenciação de notas explicativas, em conjunto com as demais demonstrações contábeis, permite aos usuários maior compreensibilidade das informações e, dessa forma, contribui para maior transparência das contas públicas.

Benedicto et al. (2011) identificaram alguns elementos considerados essenciais por cidadãos para que a administração pública apresente uma melhor transparência em suas contas públicas. Segundo os autores, 80% dos entrevistados concordaram que são necessárias notas explicativas, glossários e gráficos para alcançar uma maior compreensão dos demonstrativos apresentados.

## 2.4 A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS: PUBLICAÇÃO DAS NBC T SPs E DO MCASP

As NBC T SPs, publicadas pelo CFC, são parte do processo de convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade do setor público (Bezerra Filho e Feijó, 2012).

A seguir, conforme figura 1, apresenta-se uma linha do tempo com a publicação das NBC T SPs.

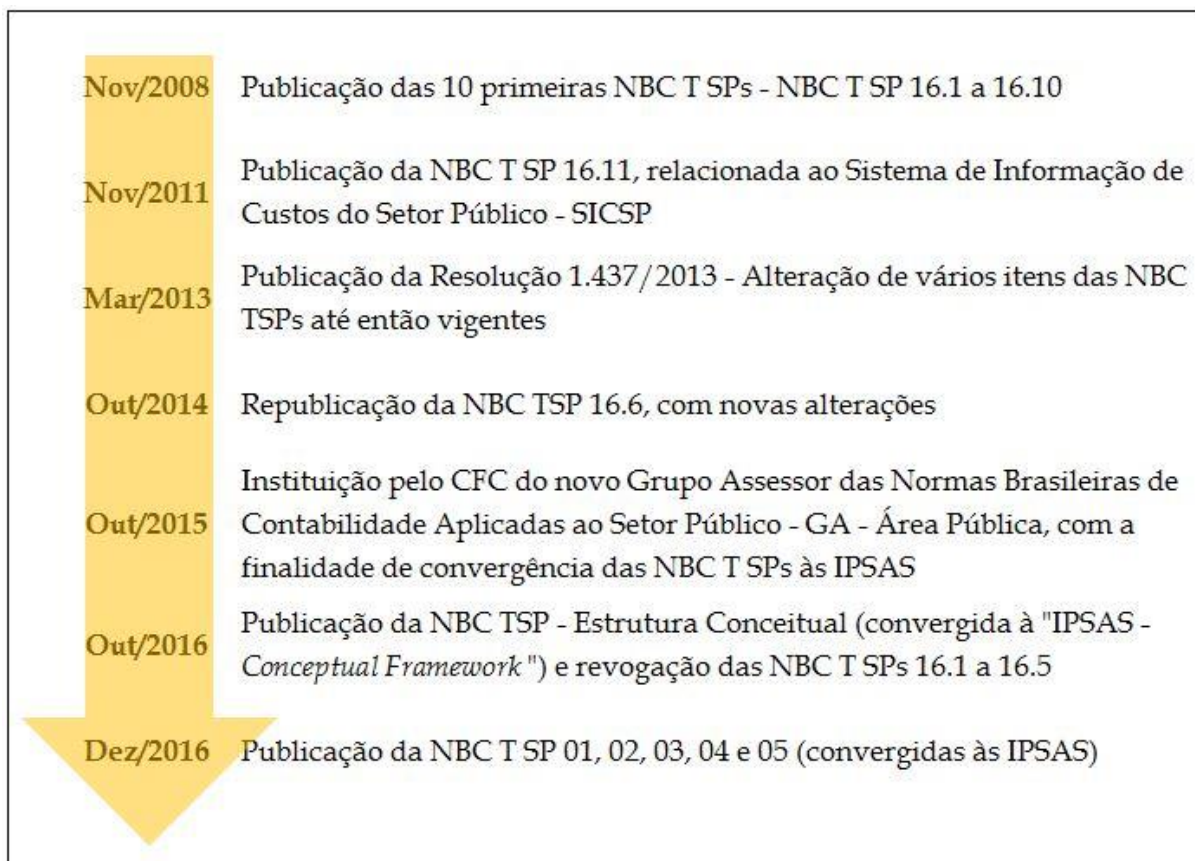


Figura 1: Linha do tempo com a publicação das NBC T SPs  
 Fonte: Elaboração do autor, a partir das NBC T SPs

A NBC T SP – Estrutura Conceitual é a primeira norma convergida integralmente às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público - IPSAS (Em inglês *International Public Sector Accounting Standards*). As IPSAS são publicadas pela Federação Internacional de Contadores – IFAC (Em inglês *International Federation of Accountants*). Essa norma se relaciona com a IPSAS – *Conceptual Framework* e define a sociedade como usuário principal dos demonstrativos produzidos pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público. (FRAGOSO et al., 2012; CFC, 2016).

A NBC T SP - Estrutura Conceitual enfatizou novamente que as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. A norma estabeleceu também, que a informação evidenciada nas notas explicativas deverá ser organizada

de modo que as relações com os itens evidenciados nas demonstrações contábeis sejam claras, como na utilização de referência cruzada, por exemplo.

Segundo os conceitos estabelecidos pelo CFC (2016), a informação evidenciada nas notas explicativas às DCASP é necessária para a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis. As notas explicativas devem apresentar o contexto da entidade a que se referem as demonstrações contábeis e o seu ambiente operacional.

Além das NBC T SPs, o MCASP, editado e publicado desde 2008 pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, é outro relevante instrumento de orientação legal e de prática contábil no setor público brasileiro. Destaca-se como parte de seus objetivos a sua contribuição na análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um plano de contas único nacional. (BRASIL, 2016).

As notas explicativas, segundo disposições do MCASP, facilitam a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, devendo ser claras, sintéticas e objetivas (BRASIL, 2016).

## 2.5 NOTAS EXPLICATIVAS NO BRASIL E NO EXTERIOR

### 2.5.1 Estudos anteriores no Brasil

As pesquisas relacionadas especificamente às notas explicativas são escassas, de modo geral. Em muitos casos, elas estão incluídas em estudos das demonstrações contábeis como um todo. As pesquisas apresentam a predominância de um aspecto normativo quanto aos seus objetivos e resultados. É o que foi observado em trabalhos como o de Hungarato (2004), Silveira e Borba (2007), Beuren

et al. (2010), Jacques, Rasia e Ott (2012), Silva e Quintana (2012) e Ruberto e Alves (2015).

Hungarato (2004) analisou se as notas explicativas das empresas de distribuição do setor elétrico brasileiro com ações negociadas na BOVESPA atendiam plenamente a Lei nº6404/1976 e as instruções da CVM. O autor verificou que não havia o atendimento da referida legislação.

Nessa mesma linha, Silveira e Borba (2007) avaliou se as notas explicativas das Fundações de apoio da Universidade Federal de Santa Catarina estavam de acordo com as normas contábeis aplicáveis vigentes à época. Os autores observaram evolução na evidenciação de notas explicativas no período analisado pela pesquisa. No entanto, eles destacaram a baixa qualidade do que foi exposto.

Beuren et al. (2010) verificou se a evidenciação social no relatório de administração e notas explicativas das empresas de capital aberto estava disposta conforme a NBC T 15. Segundo os autores observaram, a ausência das recomendações da NBC T 15 predominou nas análises.

Jacques, Rasia e Ott (2012) verificou se a evidenciação do ativo intangível em notas explicativas de empresas de capital aberto integrantes da BOVESPA cumpriam a IAS 38. Diferentemente dos outros estudos, os autores constataram o cumprimento da referida norma.

Ruberto e Alves (2015) analisou as características qualitativas das notas explicativas das 10 maiores empresas brasileiras de capital aberto, segundo a Forbes em 2015. Os autores observaram nessa análise, se as referidas empresas atendiam os pressupostos do CPC 23, em relação a divulgação de políticas contábeis, mudança



de estimativa e retificação de erro. Em sua maioria, as empresas apresentaram de modo adequado suas notas, conforme observaram os autores.

Nesse cenário, se destaca o estudo desenvolvido por Campos e Lemes (2013), que analisou como os cursos de ciências contábeis das universidades públicas brasileiras preparam seus alunos para a elaboração de notas explicativas. Os autores concluíram que 55% dos cursos analisados ofertam conteúdos relacionados às notas explicativas nas disciplinas de Contabilidade Avançada e Auditoria. No entanto, o estudo não fez referências as notas explicativas das demonstrações contábeis do setor público.

Em relação às NBC T SPs e ao MCASP, as pesquisas observadas analisaram o cumprimento dessas normas por algum ente ou órgão público específico.

Nesse sentido, cabe destacar as pesquisas de Darós e Pereira (2009), Fragoso (2012), Krüger, Borba e Silveira (2012), Meneses e Peter (2012), Macêdo e Klann (2014), Braga (2015), Costa, Nunes e Almeida (2016) e Araújo e Martins (2016).

Fragoso et al. (2012) avaliou o estágio de convergência entre as NBC T SPs e as IPSAS. Os autores concluíram que as NBC T SPs apresentam uma exposição conceitual de qualidade, enquanto as IPSAS apresentam um conteúdo mais prático.

Meneses e Peter (2012) analisaram o nível de evidenciação das demonstrações contábeis das unidades federativas brasileiras considerando as NBC T SPs, então vigentes. Como resultados, as autoras constataram o nível de evidenciação das demonstrações contábeis das UFs brasileiras é baixo. Esse também foi o objetivo da pesquisa desenvolvida por Macêdo e Klann (2014), que concluíram, por sua vez, que a aderência às NBC T SPs dos órgãos públicos avaliados na pesquisa ainda é incipiente.

O trabalho de Braga (2015) avaliou a aderência das DCASP de municípios pernambucanos às NBC T SPs e MCASP, indicando que 76% dos municípios não apresentaram notas explicativas às demonstrações contábeis do setor público.

Costa, Nunes e Almeida (2016) verificaram a aplicação do MCASP em municípios brasileiros. Para tanto, os autores avaliaram as demonstrações do município de Cristópolis na Bahia. A conclusão apresentada indicou que a implementação do MCASP no município ainda não ocorreu de fato.

Nessa mesma linha, Araújo e Martins (2016) verificaram se as NBC T SP estavam sendo adotadas pelos entes de uma associação de municípios de Minas Gerais. Os autores constatam que a maioria dos municípios aplica de forma parcial o que a norma dispõe.

## 2.5.2 Estudos anteriores no Exterior

O cenário de pesquisas relacionadas às notas explicativas no exterior indica estudos de caráter mais positivista e menos normativo. Nesse sentido, foram observadas pesquisas que tentam mensurar a compreensibilidade ou a “*readability*” (leitabilidade, em tradução livre) dos relatórios financeiros anuais de diferentes companhias.

Para avaliação da leitabilidade dos relatórios financeiros são utilizados, predominantemente, os relatórios de administração e as notas explicativas das companhias estudadas.

Muitos trabalhos associam a “*readability*” com “*earnings quality*”, compreensibilidade e transparência dos demonstrativos contábeis. “*Earnings quality*”

se refere a sustentabilidade ou persistência de ganhos financeiros nos conceitos apresentados por Lo (2008) e Li (2008).

O conceito de “*readability*”, segundo Smith e Smith (1971), se refere a uma medida quantitativa e objetiva da facilidade de compreensão da matéria escrita. Os autores verificaram, naquela época, que menos de 20% da população adulta dos Estados Unidos alcançavam um nível de formação suficiente para compreender 86% do que era evidenciado em notas explicativas às demonstrações contábeis.

A literatura aponta indícios de que não houve muitas mudanças desde então. Hewaidy (2007) examinou a leiturabilidade das notas explicativas de companhias listadas na bolsa de valores do Kuwait, avaliando se os níveis de compreensão diferem entre grupos de usuários com diferentes formações educacionais. O autor concluiu que as notas explicativas são difíceis de ler para a maioria dos usuários comuns, sem formação específica, recomendando o seguinte:

Accordingly, preparers of Kuwaiti corporate annual reports should take into account the readers' ability to understand the meaning of symbols and expressions used in these reports. They should try to use a language that is easy to understand by ordinary users. They may also consider using additional methods of communicating their intended message, such as graphs and visual methods.

Dentre as pesquisas relacionadas especificamente às demonstrações contábeis do setor público, incluindo suas notas explicativas, foram observados trabalhos como o de Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernandez (2016), Ivanov, Pina e Torres (2015) e Snow e Reck (2015).

Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernandez (2016) avaliaram a aderência das demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, de países da América Central às IPSAS, a partir de dois níveis de análise: O primeiro nível distinguiu os países em termos de apresentação das diferentes demonstrações contábeis, de

acordo com a IPSAS 1, independentemente do seu conteúdo; O segundo nível avaliou as demonstrações em termos de conteúdo, a partir de 76 aspectos considerados previamente pelo autor, conforme recomendações da IPSAS 1. A figura 2, a seguir, apresenta os resultados observados pelos autores:

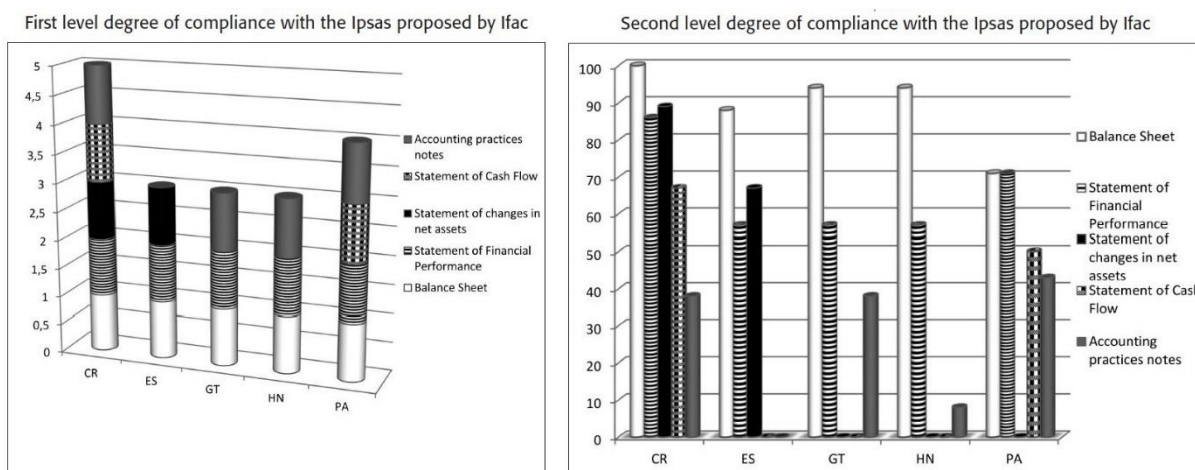


Figura 2: Apresentação e aderência de demonstrações contábeis à IPSAS 1, por países da América Central

Fonte: Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernandez (2016)

Os países analisados foram Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicarágua e Panamá. Desses países, El Salvador não apresentou notas explicativas e nos demais que apresentaram, foram observados baixos índices de aderência às recomendações da IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements*.

A melhor performance foi observada no Panamá, com apenas 43% de aderência, considerando os 76 aspectos analisados. Os autores verificaram que as notas explicativas foi o item com pior avaliação. (ARAYA-LEANDRO, CABA-PÉREZ; LÓPEZ-HERNANDEZ, 2016).

Em uma pesquisa similar, realizada por Caba-Pérez e López-Hernandes (2007) com países da América Latina, verificou-se que o Brasil e o Paraguai apresentam baixa aderência de suas notas explicativas à IPSAS – 1 - *Presentation of Financial Statements*. A Tabela 1 abaixo, apresenta os resultados obtidos pelos autores. A

classificação 0 é para demonstrações não aderentes e a classificação 1 para demonstrações aderentes à IPSAS 1.

Table 3. First level consistent with the IPSAS

	Argentina	Brazil	Chile	Colombia	Mexico	Panama	Paraguay	Peru
Balance Sheet	1	1	1	1	1	1	1	1
Statement of financial performance/operating statement	1	0	0	1	0	1	1	1
Statement of changes in net assets/Equity	1	0	0	1	1	1	0	1
Statement of cash flow	0	1	1	0	0	0	1	0
Accounting practices and financial statement notes	1	0	1	1	1	1	0	1
First level degree of consistency	4/5 = 80%	2/5 = 40%	3/5 = 60%	4/5 = 80	3/5 = 60%	4/5 = 80	3/5 = 60%	4/5 = 80

Tabela 1: Aderência de demonstrações contábeis de países da América Latina à IPSAS 1

Fonte: Caba-Pérez e López-Hernandez (2007)

Ivanov, Pina e Torres (2015) também analisaram a aderência dos demonstrativos contábeis e das normas contábeis internas de 10 países do leste europeu à IPSAS 1 - *Presentation of Financial Statements* e à IPSAS 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*. Os autores avaliaram as contas de 2011 de 50 governos locais desses países com o objetivo de avaliar as contribuições do regime de competência para *accountability* e transparência das contas públicas.

Para análise da aderência de cada demonstrativo à IPSAS 1 e à IPSAS 24, Ivanov, Pina e Torres (2015) compararam alguns componentes dos demonstrativos contábeis, inclusive suas notas explicativas, com o que estabelece essas normas. Foram atribuídas classificações de 0 a 3 a cada componente analisado. As classificações 0 e 2 não foram registradas. A classificação 1 foi utilizada quando um demonstrativo contábil (ou conceito geral) requerido pelas IPSAS foi apresentado (ou aplicado) e estava de acordo com o que foi estabelecido. A classificação 3 foi utilizada quando um demonstrativo contábil (ou conceito geral) foi requerido pelas IPSAS mas

não foi apresentado (ou não aplicado). A seguir, conforme Tabela 2, apresenta-se os resultados observados pelos autores:

EU Member state	Lithuania					Poland					Romania				Slovakia				Slovenia						
Local Government	Vilnius	Kaunas	Klaipėda	Panevėžys	Alytus	Warsaw	Kraków	Łódź	Wrocław	Lublin	Bucharest	Cluj-Napoca	Iasi	Constanța	Galați	Bratislava	Prešov	Žilina	Nitra	Trnava	Ljubljana	Maribor	Celje	Kranj	Novo Mesto
IPSAS 1																									
Explanatory notes	3	3	1	3	1	1	3	3	1	1	1	3	3	3	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

EU Member state	Bulgaria					Czech Republic					Estonia				Hungary				Latvia						
Local Government	Sofia	Plovdiv	Burgas	Stara Zagora	Pleven	Brno	Ostrava	Liberec	České Budějovice	Pardubice	Tallinn	Tartu	Narva	Pärnu	Kohtla-Järve	Budapest	Debrecen	Miskolc	Győr	Kecskemét	Riga	Daugavpils	Liepāja	Ventspils	Valmiera
IPSAS 1																									
Explanatory notes	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	3	1	3	1	1	1	1

Tabela 2: Aderência dos demonstrativos contábeis de 2011 de 50 governos locais em 10 países do leste europeu.

Fonte: Ivanov; Pina; Torres (2015)

Lituânia, Polônia, Romênia e Hungria registraram deficiência na evidenciação de notas explicativas (IVANOV; PINA; TORRES, 2015).

Por fim, Snow e Reck (2015) construíram uma taxonomia para demonstrativos contábeis governamentais que permitisse a padronização e a comparabilidade dos relatórios divulgados de municípios dos Estados Unidos. Os autores destacam que não há naquele país, informações comparáveis ou consistentes para aqueles que avaliam o desempenho financeiro de municípios.

Snow e Reck (2015) ainda argumentaram que a padronização, obtida na utilização de uma linguagem comum nos relatórios contábeis, contribui para maior precisão, usabilidade e tempestividade dos demonstrativos produzidos pela contabilidade, reduzindo os custos de conformidade e de produção desses mesmos relatórios.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 PROCEDIMENTO ADOTADO NA COLETA DOS DADOS

O procedimento adotado para a coleta dos dados foi uma pesquisa bibliográfica e documental. Para responder à questão de pesquisa e atingir os objetivos inicialmente fixados, seguiu-se os seguintes passos:

a) Levantou-se junto à literatura relacionada ao tema, quesitos que deveriam constar nas Notas Explicativas, além dos estabelecidos pelas NBC T SPs e MCASP;

b) Verificou-se se os estados, o Distrito Federal e as respectivas capitais apresentaram notas explicativas às demonstrações contábeis do exercício de 2015. A escolha por esse exercício ocorreu devido as prestações de contas mais recentes disponibilizadas serem desse período. Para efeito de comparação, identificou-se se os mesmos estados e capitais apresentaram notas explicativas no exercício de 2009, o primeiro ano com a vigência das novas normas de contabilidade do setor público;

c) Identificou-se dentre os estados e capitais que apresentaram notas explicativas, se houve o cumprimento das normas estabelecidas nas NBC T SPs e no MCASP para o seu conteúdo, além dos quesitos observados na literatura. Tal verificação ocorreu com a aplicação de um *check-list*, apresentado na seção a seguir, e com atribuição de pesos para cada quesito analisado – a partir de uma escala *likert* estruturada em três pontos, também apresentada nas próximas seções;

d) Elaborou-se um *ranking* dos estados e capitais com maior aderência de suas notas explicativas às NBC T SPs, MCASP e literatura relacionada, a partir do resultado da verificação realizada no item anterior;

e) A partir dos quesitos verificados na literatura, NBC T SPs e MCASP, elaborou-se uma estrutura comum de notas explicativas, para utilização pelos entes federativos brasileiros, que pudesse contribuir para a compreensibilidade dos demonstrativos contábeis, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social;

f) A estrutura desenvolvida foi, então, submetida a um Grupo Focal, com onze profissionais da área de contabilidade do setor público, conforme metodologia apresentada nas próximas seções.

É oportuno observar que, em alguns casos, mesmo não existindo a evidenciação formal do documento contábil intitulado “Notas Explicativas”, foi considerado que o ente as apresentou, quando incluídas em notas de rodapé das demais DCASP ou na apresentação de informações de mesma natureza de nota explicativa evidenciadas nos relatórios de governo, balanço geral do estado – BGE, ou documento equivalente.

As notas explicativas, bem como as demais demonstrações contábeis, foram coletadas nos portais da transparência, secretaria de governos afins à contabilidade e tribunais de contas de todos os estados, Distrito Federal e as respectivas capitais.

### 3.2 *CHECK-LIST* APLICADO NA ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS

O *check-list* aplicado foi elaborado a partir das referências às notas explicativas nas NBC T SPs, no MCASP e na literatura. Foram consideradas apenas as normas vigentes à época da prestação de contas do exercício de 2015: NBC T SP 16.1 a NBC T SP 16.11, desconsiderando-se a NBC T SP – Estrutura Conceitual e as NBC T SP



01 a NBC T SP 05. Nessa mesma linha, foi considerada a 6ª edição do MCASP em detrimento da 7ª edição, vigente desde 01/01/2017.

No entanto, para elaboração da estrutura mínima de notas explicativas proposta, foram consideradas as normas atualizadas, incluindo a NBC T SP – Estrutura Conceitual, as NBC T SP 01 a NBC T SP 05 e a 7ª edição do MCASP.

Inicialmente, as normas relacionadas às notas explicativas, foram separadas em normas obrigatórias de aplicação geral e normas obrigatórias de aplicação específica, a partir do seguinte critério:

- a) As normas gerais são aquelas que todos os entes devem aplicar, independentemente de qualquer procedimento contábil específico prévio. Por exemplo: divulgação de políticas contábeis, o método de depreciação empregado, as bases para as estimativas realizadas, etc. Essas são normas que se aplicam a todos os entes e não são eventuais;
- b) As normas de aplicação específica são aquelas que determinam a evidenciação em notas explicativas apenas na ocorrência de algum fato contábil específico e eventual nas entidades do setor público. Por exemplo: A NBC T SP 16.10, estabelece em seu Item 27 que “em caso de existência de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, com eventual impossibilidade de sua mensuração, deverá ser evidenciado o critério de sua avaliação em notas explicativas”. Essa norma é eventual e se aplica somente no caso de existência de imobilizado obtido a título gratuito.

Foram utilizadas no desenvolvimento do *check-list* as normas de aplicação geral. As normas de caráter facultativo foram desconsideradas.

O Quadro 2, a seguir, apresenta o *check-list* utilizado na análise das notas explicativas dos estados, Distrito Federal e respectivas capitais.

São 5 questões relacionadas às notas explicativas nas NBC T SPs, que estão numeradas de N1 a N5.

A partir das referências na 6ª edição do MCASP, vigente à época das prestações de contas analisadas, foram elaboradas 10 questões, numeradas de M1 a M10.

Por sua vez, a partir da literatura relacionada, foram elaboradas 3 questões, numeradas de L1 a L3.

<b>Check-list – NBC T SPs, MCASP e Literatura</b>	
<b>Questão</b>	<b>Questão avaliada</b>
M1	Havia notas explicativas relacionadas a ajuste de exercícios anteriores, teste de <i>impairment</i> , reavaliação de ativos, depreciação, amortização e exaustão? (MCASP, 6ª Edição, p. 174)
M2	A metodologia adotada para o registro orçamentário foi evidenciada em notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 230)
M3	O Balanço Orçamentário estava acompanhado de notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M4	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M5	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário)? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M6	As Notas Explicativas divulgaram 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? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M7	As Notas Explicativas divulgaram 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? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M8	O Balanço Patrimonial estava acompanhado de notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 334)
M9	Os quadros ou itens a que se referem as notas explicativas são compostos por referência cruzada com a respectiva nota explicativa? (MCASP, 6ª Edição, p. 350).

M10	As notas explicativas divulgaram os pressupostos das estimativas realizadas? (MCASP, 6ª Edição, p. 351)
N1	As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis? (NBC T SP 16.6 – Item 41)
N2	As notas explicativas incluem 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 SP 16.6 – Item 41)
N3	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenha identificação das entidades do setor público incluídas na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)
N4	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenha as características das entidades do setor público incluídas na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)
N5	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenham os procedimentos adotados na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)
L1	As notas explicativas continham gráficos, tabelas, resumos, glossários ou figuras ilustrativas, de modo a tornar mais compreensíveis as informações apresentadas? (IUDÍCIBUS; 2010; HENDRIKSEN; VAN BREDA; 2010; MAR BOGONI et al.; 2010; BENEDICTO et al.; 2011)
L2	As notas explicativas evidenciaram informações relacionadas às características do ente ou à prestação de serviços públicos, como número de alunos atendidos, obras executadas, pacientes atendidos pelo sistema de saúde, etc? Segundo Benedicto (2011, p. 10) “os cidadãos necessitam de informações mais simplificadas e condizentes com sua vida cotidiana ao invés de informações puramente técnico-fiscais”.
L3	O ente considerou questões como a apresentação visual, formatação, padronização e linguagem das informações evidenciadas em notas explicativas? (MAR BOGONI et al.; 2010)

Quadro 2: *Check-list* – NBC T SPs, MCASP e literatura

Fonte: Elaboração do autor, a partir das NBC T SPs, do MCASP e da literatura

### 3.3 ESCALA *LIKERT* UTILIZADA NA APLICAÇÃO DO *CHECK-LIST*

A escala *likert* utilizada foi desenvolvida no estudo de Braga (2015), em que houve a verificação do cumprimento das NBC T SPs e do MCASP pelos municípios pernambucanos. Braga (2015) utilizou essa escala para atribuir pesos às questões de um *check-list* aplicado por ela, às demonstrações contábeis daqueles municípios.

Esse estudo se diferencia do trabalho de Braga (2015), na medida em que discute especificamente as Notas Explicativas às DCASP, a partir da literatura, NBC T SPs e MCASP. Como apresentado acima, o trabalho de Braga (2015) estudou a convergência às NBC T SPs e MCASP das demonstrações contábeis do setor público, de modo geral, nos municípios pernambucanos.

O trabalho de Braga (2015) resultou na criação do índice de Consistência e Convergência Contábil – ICC do Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco – TCE – PE, contribuindo assim, para o aperfeiçoamento do controle externo daquele estado.

Caso haja o interesse de utilização do *check-list* desenvolvido e da estrutura de notas explicativas pelos órgãos de controle, a exemplo do que ocorreu com o TCE - PE, poderá ser considerada a atribuição de pesos diferentes da escala utilizada. A utilização de uma nova escala *likert*, de acordo com os objetivos do referido órgão é uma outra possibilidade que poderá ser analisada.

A seguir, conforme figura 3, a escala desenvolvida por Braga (2015), que será utilizada na aplicação do *check-list*, apresentado na seção anterior, sobre as notas explicativas dos estados, Distrito Federal e respectivas capitais. Para cada questionamento do *check-list* serão atribuídos pesos de 0 a 2.

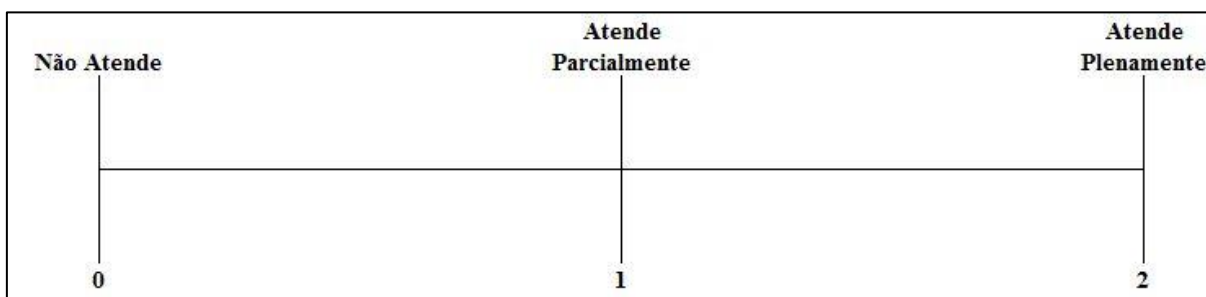


Figura 3: Escala *Likert* utilizada, estrutura em 3 pontos  
Fonte: Braga (2015)

O primeiro ponto da escala tem peso zero e indica que as notas explicativas não atenderam ao questionamento do *check-list*. A figura 4, a seguir, ilustra um exemplo de atribuição de peso zero.

Aplicação do check-list sobre as notas explicativas de um ente qualquer.		O ente atendeu ao questionamento?	
Questão		Resposta	Peso atribuído
[...]	[...]		
M10	As notas explicativas divulgaram os pressupostos das estimativas realizadas? (MCASP, 6ª Edição, p. 351)	Não. Nada foi apresentado	0
[...]	[...]		

Figura 4: Exemplo de atribuição de peso 0

Fonte: Elaboração do autor

O segundo ponto tem peso 1 e indica que o questionamento do *check-list* analisado, foi parcialmente atendido pelo ente em suas notas explicativas. Considerou como “parcialmente atendido” os casos em que a evidenciação apresentada foi insuficiente ou excessiva, segundo os conceitos de Hendriksen e Van Breda (2010) e Iudícibus (2010).

Notas explicativas com informações excessivas, desnecessárias e irrelevantes tornam as DCASP confusas e de pouca utilidade. (HENDRIKSEN; VAN BREDAS; 2010; IUDÍCIBUS; 2010). Como exemplo, pode-se citar a presença excessiva de conceitos contábeis nas notas explicativas, substituindo a apresentação de informações não suficientemente evidenciadas nos demais demonstrações contábeis. Muitas notas apresentavam conceito de ativo, passivo, balanço patrimonial, balanço financeiro.

A figura 5, a seguir, apresenta um exemplo de evidenciação excessiva ou insuficiente na aplicação do *check-list*.

Aplicação do check-list sobre as notas explicativas de um ente qualquer.		O ente atendeu ao questionamento?	
Questão		Resposta	Peso atribuído
[...]	[...]		
M8	O Balanço Patrimonial estava acompanhado de notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 334)	Parcialmente. Evidenciação <b>insuficiente</b> , com apenas algumas notas de rodapé. Não havia documento a parte com as todas as informações exigidas em notas explicativas.	1
M9	Os quadros ou itens a que se referem as notas explicativas são compostos por referência cruzada com a respectiva nota explicativa? (MCASP, 6ª Edição, p. 350).	Parcialmente. Evidenciação <b>insuficiente</b> , com apenas algumas referências cruzadas. Várias outras notas poderiam ter sido referenciadas e não foram, como no detalhamento de receitas e despesas intraorçamentárias, etc.	1
[...]	[...]		
N1	As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis? (NBC T SP 16.6 – Item 41)	Parcialmente. Houve <b>excesso</b> de informação nesse quesito. O ente apresentou 3 páginas com conceitos básicos de contabilidade. O padrão nas demais notas explicativas, para atender tal determinação, é em média 3 a 5 parágrafos.	1
[...]	[...]		

Figura 5: Exemplo de atribuição de peso 1  
Fonte: Elaboração do autor

O terceiro ponto da escala, com peso dois, indica que os entes atenderam plenamente o questionamento do *check-list* sobre as notas explicativas. Nesses casos, considerou-se que o ente apresentou evidenciação adequada das notas explicativas analisadas, no sentido atribuído por Iudícibus (2010).

O conceito de evidenciação adequada sugere que a informação irrelevante deve ser omitida, a fim de tornar os demonstrativos contábeis significativos e compreensíveis. Desse modo, é adequada a evidenciação objetiva, completa e relevante. (IUDÍCIBUS, 2010).

A figura 6, a seguir, apresenta exemplos de atribuição de peso 2, para notas explicativas consideradas adequadas.

Aplicação do check-list sobre as notas explicativas de um ente qualquer.		O ente atendeu ao questionamento?	
Questão		Resposta	Peso atribuído
[...]	[...]		
M5	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário)? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	Sim, inclusive com a apresentação de tabelas e gráficos ilustrativos.	2
[...]	[...]		
N3	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenha identificação das entidades do setor público incluídas na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)	Sim, houve a apresentação da lista das entidades consolidadas, informando características breves, como natureza jurídica, ano de criação, etc.	2
[...]	[...]		

Figura 6: Exemplo de atribuição de peso 2

Fonte: Elaboração do autor

A partir dos pesos atribuídos na aplicação do *check-list*, elaborou-se um *ranking* da aderência das notas explicativas às NBC T SPs, MCASP e literatura, por estados e por capitais.

### 3.4 GRUPO FOCAL DESENVOLVIDO PARA AVALIAÇÃO DA ESTRUTURA DE NOTAS EXPLICATIVAS

Os grupos focais são técnicas de pesquisa que coletam dados através das interações grupais. Essa é uma dentre outras modalidades de entrevistas grupais ou grupos de discussão. (BORGES; SANTOS, 2005).

Segundo Gondim (2003, p. 158) os produtos gerados pelas discussões grupais são dados capazes de formular teorias, testar hipóteses e aprofundar o conhecimento sobre um tema específico.

A ideia de que o discurso ideológico das relações macrosociais é reproduzido nos pequenos grupos, é uma premissa básica na realização de grupos focais. (GONDIM, 2003).

A partir desses princípios, desenvolveu-se um grupo focal com onze profissionais de contabilidade do setor público, na Unidade da Fundação Instituto Capixaba de Estudos e Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, na cidade do Rio de Janeiro, no dia 12/05/2017.

Quanto às regras de realização do grupo focal, foram seguidos os passos apresentados na figura 7 e as orientações de Gondim (2003, p. 154):

a) só uma pessoa fala de cada vez; b) evitam-se discussões paralelas para que todos participem; c) ninguém pode dominar a discussão; d) todos têm o direito de dizer o que pensam. Não existem respostas certas. São importantes todas as manifestações individuais, contra ou a favor.

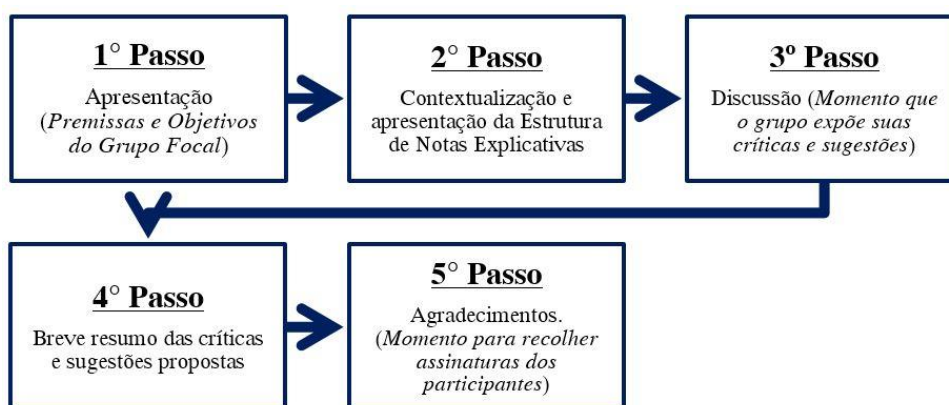


Figura 7: Fluxograma para realização do Grupo Focal  
Fonte: Elaboração do autor

Foi realizada gravação em áudio dos diálogos e interações ocorridas no encontro, que foi transcrito, podendo ser disponibilizada em caso de solicitação do leitor. Na seção relacionada a apresentação da proposta de estrutura comum de notas explicativas, serão apresentados mais detalhes sobre os resultados, incluindo diálogos, da realização do grupo focal.



## 4 ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 NOTAS EXPLICATIVAS NOS ESTADOS E SUAS CAPITAIS

Os apêndices 1 e 2, ao final do presente estudo, apresentam de forma detalhada, as pontuações registradas na análise dos dados.

Verificou-se um nível maior de evidenciação nos estados, em que 67% (18 estados) divulgaram notas explicativas às demonstrações contábeis. Quando consideradas as capitais, apenas 44% (12 capitais) evidenciaram tal demonstrativo.

Esses índices podem ser considerados baixos, visto o princípio da publicidade a que está submetida a Administração Pública e a obrigatoriedade de apresentação de notas explicativas às DCASP.

O Gráfico 1, a seguir, demonstra a evidenciação de notas explicativas às demonstrações contábeis do exercício de 2015 pelos estados, Distrito Federal e suas capitais, comparado com o exercício de 2009.

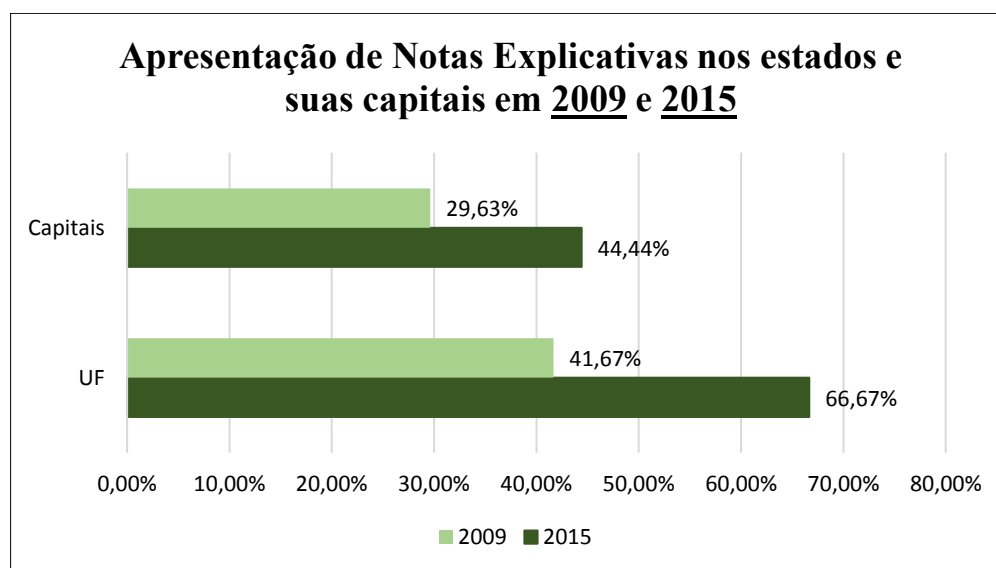


Gráfico 1: Apresentação de Notas Explicativas nos Estados e suas Capitais em 2009 e 2015 (em %)  
Fonte: Elaboração do autor, a partir dos dados da pesquisa.

Em 2009 ocorreram as primeiras prestações de contas após o início do processo de convergência às normas internacionais, com a publicação das primeiras NBC T SPs em 2008. O percentual das unidades federativas que divulgaram suas notas explicativas em 2009 (41,67%) está apresentado conforme Meneses e Peter (2012).

Observou-se um aumento relevante na apresentação de notas explicativas de 2009 para 2015, apesar dos níveis, ainda indesejáveis, alcançados.

Os entes parecem estar mais dedicados a detalhar seus demonstrativos com a publicação de notas explicativas. A evolução observada pode ter ocorrido por motivos diversos: necessidade manifestada por cidadãos, investimento em capacitação dos profissionais envolvidos na elaboração das demonstrações ou, inclusive, a obrigatoriedade de evidenciação de notas explicativas expressa nas NBC T SPs.

O Gráfico 2 a seguir, apresenta o nível de aderência das notas explicativas às NBC T SPs, MCASP e literatura, nos estados e Distrito Federal.

Considerando que cada uma das 18 questões do *check-list* aplicado poderia registrar no máximo 2 pontos, a pontuação máxima que cada ente poderia obter seria de 32 pontos. Os gráficos apresentados a seguir destacam a aderência observada em termos percentuais.

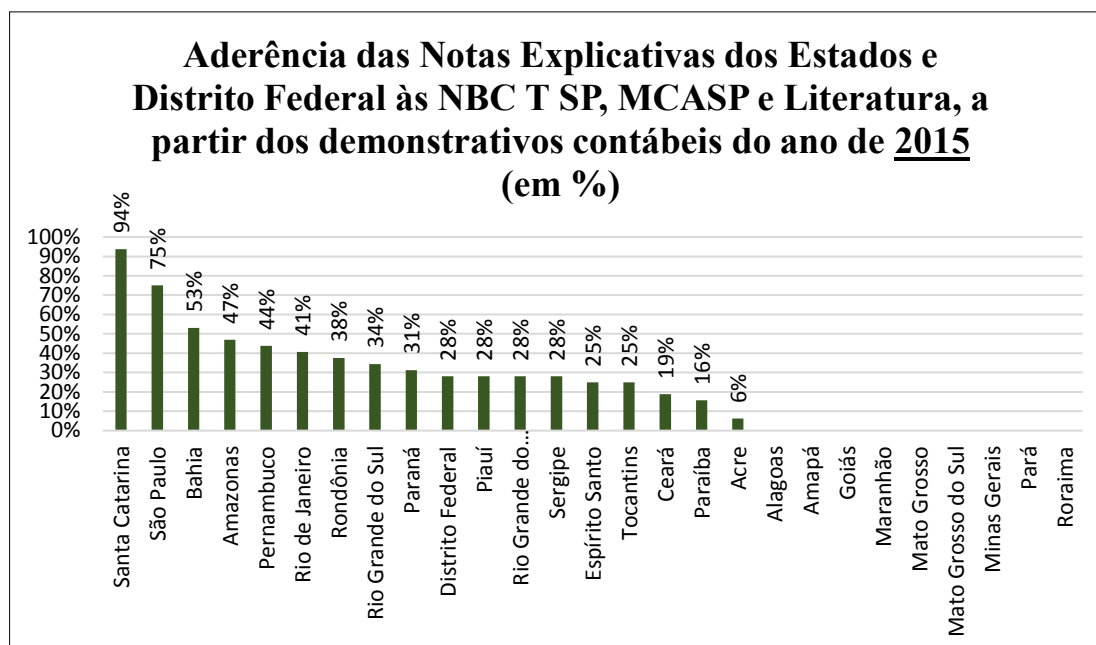


Gráfico 2: Aderência das Notas Explicativas dos estados e Distrito Federal às NBC T SP, MCASP e literatura, a partir dos demonstrativos contábeis do ano de 2015

Fonte: Elaboração do autor, a partir dos dados da pesquisa.

O estado de Santa Catarina registrou pontuação próxima ao limite de 32 pontos - o estado obteve 30 pontos na escala utilizada (94% de aderência), indicando um nível adequado de aderência de suas notas explicativas às normas e a literatura. Logo após, São Paulo e Bahia registraram 75% e 53% de aderência, respectivamente.

Os demais estados não atingiram 50% de aderência às NBC T SP, MCASP e literatura. Isso demonstra que a evidenciação das notas explicativas ainda é incipiente ou inexistente em quase todos os estados. Cabe ressaltar que os quesitos analisados são de apresentação obrigatória, o que tornam esses números ainda mais significativos.

Dentre as 18 questões aplicadas, a questão N1 registrou o maior nível de aderência. Essa questão trata da apresentação dos critérios e políticas contábeis dos demonstrativos, o que indica uma preocupação maior desses entes em apresentarem os critérios de elaboração de suas demonstrações. Alguns demonstrativos continham apenas esses critérios nas notas explicativas.

A questão L2, elaborada a partir de Benedicto (2011), registrou o menor nível de aderência. Foi questionado o seguinte: “As notas explicativas evidenciaram informações relacionadas às características do ente ou à prestação de serviços públicos, como número de alunos atendidos, obras executadas, pacientes atendidos pelo sistema de saúde, etc?”.

O baixo índice de aderência das notas explicativas a questão L2 indica a presença de informações e linguagem predominantemente técnicas, em detrimento de maior clareza e compreensibilidade do que é informado para o cidadão comum.

Observou-se, assim como nos Estados e Distrito Federal, que as capitais apresentam baixo índice de aderência das notas explicativas às NBC T SPs, Estados e literatura, conforme gráfico 3 a seguir.

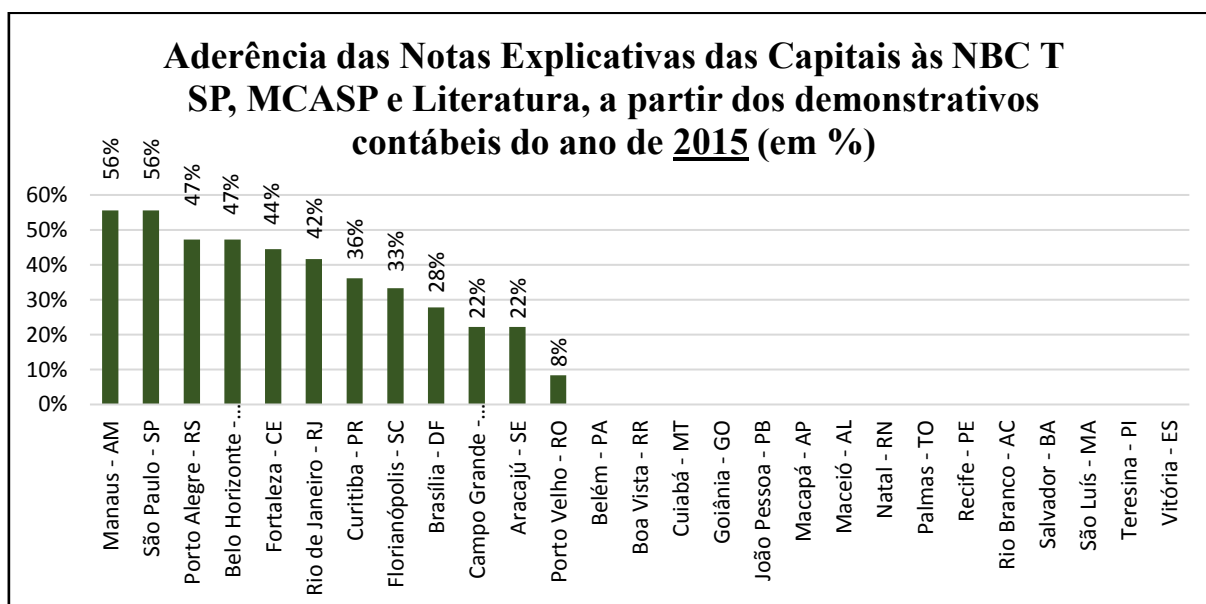


Gráfico 3: Aderência das Notas Explicativas das capitais às NBC T SP, MCASP e literatura, a partir dos demonstrativos contábeis do ano de 2015.

Fonte: Elaboração do autor, a partir dos dados da pesquisa.

No grupo das capitais, São Paulo e Manaus registraram a maior aderência de suas notas explicativas às NBC T SP, MCASP e literatura: 56% em ambas as capitais. As notas de Porto Alegre e Belo Horizonte se encontram em níveis parecidos de aderência: 47%.

A questão com melhor nível de evidenciação, entre as capitais, foi a M8, que trata da apresentação de notas explicativas relacionadas ao balanço patrimonial. Isso parece indicar que as capitais estão mais preocupadas com a apresentação do balanço patrimonial, se diferenciando dos estados, mais preocupados com os critérios de elaboração das demonstrações contábeis.

Em relação ao quesito menos evidenciado, destaca-se a questão M10, que se refere a divulgação dos pressupostos das estimativas realizadas nas notas explicativas. Tal fato pode indicar que as capitais não estão muito interessadas na divulgação dos pressupostos das estimativas. Isso permitiria maior transparência, por exemplo, sobre os valores reconhecidos como dívida ativa recuperável e como perdas da dívida ativa.

#### 4.2 *RANKING* DA ADERÊNCIA DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS NBC T SPs, MCASP E LITERATURA

Os resultados obtidos permitiram a elaboração de um *ranking* que apresenta a aderência das notas explicativas dos estados e capitais às normas e a literatura pesquisadas.

Os estados e capitais que não apresentaram notas explicativas aparecem no *ranking* com pontuação zero, em ordem alfabética, conforme figura 8, a seguir.

<b>Ranking dos Estados</b>		<b>% de aderência às NBC T SPs, MCASP e Literatura</b>	<b>Ranking das Capitais</b>		<b>% de aderência às NBC T SPs, MCASP e Literatura</b>
<b>1º</b>	Santa Catarina	<b>94%</b>	<b>1º</b>	Manaus - AM	<b>56%</b>
<b>2º</b>	São Paulo	<b>75%</b>	<b>2º</b>	São Paulo - SP	<b>56%</b>
<b>3º</b>	Bahia	<b>53%</b>	<b>3º</b>	Porto Alegre - RS	<b>47%</b>
<b>4º</b>	Amazonas	<b>47%</b>	<b>4º</b>	Belo Horizonte - MG	<b>47%</b>
<b>5º</b>	Pernambuco	<b>44%</b>	<b>5º</b>	Fortaleza - CE	<b>44%</b>
<b>6º</b>	Rio de Janeiro	<b>41%</b>	<b>6º</b>	Rio de Janeiro - RJ	<b>42%</b>
<b>7º</b>	Rondônia	<b>38%</b>	<b>7º</b>	Curitiba - PR	<b>36%</b>
<b>8º</b>	Rio Grande do Sul	<b>34%</b>	<b>8º</b>	Florianópolis - SC	<b>33%</b>
<b>9º</b>	Paraná	<b>31%</b>	<b>9º</b>	Brasília - DF	<b>28%</b>
<b>10º</b>	Distrito Federal	<b>28%</b>	<b>10º</b>	Campo Grande - MS	<b>22%</b>
<b>11º</b>	Piauí	<b>28%</b>	<b>11º</b>	Aracaju - SE	<b>22%</b>
<b>12º</b>	Rio Grande do Norte	<b>28%</b>	<b>12º</b>	Porto Velho - RO	<b>8%</b>
<b>13º</b>	Sergipe	<b>28%</b>	NÃO apresentaram Notas Explicativas	Belém - PA	<b>0%</b>
<b>14º</b>	Espírito Santo	<b>25%</b>		Boa Vista - RR	<b>0%</b>
<b>15º</b>	Tocantins	<b>25%</b>		Cuiabá - MT	<b>0%</b>
<b>16º</b>	Ceará	<b>19%</b>		Goiânia - GO	<b>0%</b>
<b>17º</b>	Paraíba	<b>16%</b>		João Pessoa - PB	<b>0%</b>
<b>18º</b>	Acre	<b>6%</b>		Macapá - AP	<b>0%</b>
NÃO apresentaram Notas Explicativas	Alagoas	<b>0%</b>		Maceió - AL	<b>0%</b>
	Amapá	<b>0%</b>		Natal - RN	<b>0%</b>
	Goiás	<b>0%</b>		Palmas - TO	<b>0%</b>
	Maranhão	<b>0%</b>		Recife - PE	<b>0%</b>
	Mato Grosso	<b>0%</b>		Rio Branco - AC	<b>0%</b>
	Mato Grosso do Sul	<b>0%</b>		Salvador - BA	<b>0%</b>
	Minas Gerais	<b>0%</b>		São Luís - MA	<b>0%</b>
	Pará	<b>0%</b>		Teresina - PI	<b>0%</b>
Roraima	<b>0%</b>	Vitória - ES	<b>0%</b>		

Figura 8: *Ranking* da aderência das notas explicativas às NBC T SPs, MCASP e literatura.  
 Fonte: Elaboração do autor, a partir dos dados da pesquisa.

Observam-se, a partir da análise do *ranking* apresentado, que apenas 5 entes apresentaram níveis de aderência às NBC T SPs, MCASP e literatura, superiores a 50%, dentre os 54 entes analisados. Aproximadamente, 90% dos estados e capitais brasileiros deixam de apresentar suas notas explicativas, ou as apresentam com níveis significativamente baixos de aderência às normas e a literatura pesquisadas.

Tais resultados apontam uma deficiência no processo de elaboração e evidenciação de notas explicativas no setor público brasileiro. Normas obrigatórias estão sendo descumpridas, cabendo aos órgãos de controle interno e externo avaliarem os motivos e proporem correção.

#### 4.2.1 Por que uma estrutura de notas explicativas às DCASP?

Observou-se, a partir dos resultados relacionados a aderência das notas explicativas às normas e à literatura, dos estados, Distrito Federal e respectivas capitais, que esse demonstrativo ou apresenta baixo índice de evidenciação ou ainda é ausente na maioria dos entes pesquisados.

Teve-se o interesse de apresentar uma contribuição para a resolução desse problema que afeta o exercício do controle social pelos cidadãos, causando demonstrativos incompreensíveis e falta de transparência nas contas públicas.

Desse modo, a seção seguinte apresenta a estrutura de notas explicativas, como proposta de demonstrativo a ser utilizado pelos órgãos de controle interno e externo, além dos profissionais de contabilidade do setor público em geral.

Os órgãos de controle, como os tribunais de contas, poderão instituir a presente estrutura para seus jurisdicionados, podendo adequá-la às necessidades locais de informação. No caso de utilização do *check-list* para análise de notas explicativas, poderá ser considerada a atribuição de pesos diferentes da escala utilizada, ou mesmo a utilização de uma nova escala *likert*, sempre de acordo com os interesses locais.

Por fim, a estrutura proposta poderá contribuir para maior transparência das contas públicas, visto que procura aperfeiçoar, de forma qualitativa, a evidenciação contábil de entidades do setor público, ao mesmo tempo que contribui para a instrumentalização do controle social.

## 5 SUGESTÃO DE ESTRUTURA DE NOTAS EXPLICATIVAS

Conforme exposto na seção anterior, teve-se o interesse de apresentar uma contribuição para a resolução desse problema significativo, que é a falta de notas explicativas ou seu baixo índice de aderência às normas e ao que preconiza a literatura. Esse problema afeta o exercício do controle social pelos cidadãos, causando demonstrativos incompreensíveis e falta de transparência nas contas públicas.

Um grupo focal com onze profissionais de contabilidade do setor público foi realizado em 12/05/2017 na Unidade da Fundação Instituto Capixaba de Estudos e Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, na cidade do Rio de Janeiro. Essa metodologia contribuiu para validação da presente estrutura, que tem como pressuposto básico a sua utilização pelos profissionais e órgãos de controle interno e externo.

O Quadro 3 a seguir apresenta um resumo das principais alterações da estrutura de notas explicativas após sua validação pelo grupo focal.

<b>Quadro-Resumo das principais alterações da Estrutura de Notas Explicativas após a realização do Grupo Focal</b>	
<b>Antes do Grupo Focal</b>	<b>Depois do Grupo Focal</b>
Apresentação de gráficos, tabelas e outras figuras ilustrativas ao final da Estrutura de Notas Explicativas	O Grupo sugeriu que os gráficos, tabelas e outras figuras ilustrativas fossem apresentadas ao final do espaço destinado a cada demonstrativo contábil ( <i>Balanço Patrimonial, Financeiro, Orçamentário...</i> ) dentro da estrutura de notas explicativas
A base normativa ou da literatura de cada linha da estrutura era apresentada à parte, como anexo das Notas Explicativas	Após a realização do Grupo Focal, foi acrescentada uma coluna para referenciar nas normas e na literatura cada linha da estrutura apresentada
As referências cruzadas entre as notas explicativas e os demonstrativos contábeis a que elas se referem, buscava padronizar com uma numeração única, já incluída na estrutura	O Grupo sugeriu a exclusão da numeração apresentada, por considerar impossível atribuir uma mesma numeração a todas as notas explicativas dos diferentes entes do país. Cada



proposta, as notas explicativas das diferentes entidades que viessem a utilizá-la.	ente tem suas particularidades que não repetem em outros.
A estrutura tinha como objetivo, sua utilização pela União, Estados e Municípios	O Grupo sugeriu que a estrutura fosse destinada apenas aos estados e municípios, visto a complexidade de transações e eventos da União que demandam notas explicativas. Isso poderia tornar a estrutura confusa e inútil aos estados e municípios.

Quadro 3: Quadro-Resumo das principais alterações da Estrutura de Notas Explicativas após a realização do Grupo Focal

Fonte: Elaboração do autor, a partir das NBC T SPs, do MCASP e da literatura

Durante a realização do grupo focal, várias contribuições foram oferecidas pelos participantes, como, por exemplo: apresentação da base legal ou na literatura de cada linha incluída e a inclusão de uma coluna com espaço em branco para o preenchimento do número da nota explicativa, em referência cruzada com as informações dos demais demonstrativos.

Os participantes elogiaram a apresentação de uma estrutura padronizada, destacando sua inexistência até então e o hábito pouco frequente de elaborar notas explicativas, conforme comentários a seguir, extraídos da transcrição do áudio da gravação do grupo focal:

[...] **Participante:** Seu trabalho está bem legal. Eu trabalho lá na UFRJ e eu não trabalho diretamente na contabilidade. Eu trabalho na auditoria interna. Até quando o professor me mandou o convite, eu dei uma *pesquisada* no site do TCU, dei uma olhada assim rápida nas universidades, nas demonstrações. E é aquilo que você estava falando né. A UFRJ em 2015 não apresentou notas explicativas. Então a dificuldade não é só dos estados e dos municípios, mas também nos entes [órgãos] federais também tem [falta de nota explicativa], os tribunais né? [...]

[...] **Participante:** a prática é diferente da teoria. Na teoria, seria ótimo se a gente tivesse tempo suficiente pra gente ficar entrando lá, pesquisando, fazendo rol. Então, realmente, seria muito bom se houvesse uma padronização, para que a gente pudesse a partir dali, fazer passo-a-passo, normalmente a gente não faz do passo-a-passo. Mas seria bom um padrão, para a gente seguir. Eu não sei o seu trabalho, mas no nosso, as vezes é muito corrido. [...]

[...] **Participante:** Acho excelente [a estrutura]. Estou gostando muito do seu trabalho. A gente precisa sim de

um padrão de notas explicativas, assim como a gente tem um padrão das outras demonstrações contábeis a serem elaboradas. Também acho que as notas explicativas têm que ser padronizadas. [...]

Sobre a rotina de consultar a legislação, no processo de elaboração das demonstrações contábeis, outro participante destacou:

[...] Participante: Consulta, mas consulta na medida da necessidade, né? Não é aquela prática diária de se fazer leitura da legislação. Quando precisa sim. Quando temos uma dúvida vamos buscar, mas as vezes pensamos que sabemos, mas não nos atentamos para o que está dizendo a norma. [...]

Um participante destacou a importância das notas explicativas para a instrumentalização do controle social:

[...] **Participante:** É que eu *tava* pensando aqui né? A gente vai tendo ideia, e aí me veio à mente... notas explicativas... se realmente elas... a ideia é trazer o controle social, porque assim, as informações são muito técnicas, né? A sociedade sabe o que é valor líquido contábil, provisão, né? Então assim, eu acredito que tem que ter um padrão de notas explicativas, tem de ser com maior qualidade, pra quem tá analisando aquelas contas poder ter um embasamento melhor, entender o que aconteceu de um exercício pro outro, como é que foi a gestão dos recursos naquele ano, mas eu, não sei, tô vendo que, por exemplo, os itens né? Eles são técnicos, e não tem como não ser mesmo, porque a sociedade mesmo, ela não.. eles sabem nem é o que é o balanço patrimonial, uma DVP, VPA, VPD, que agora é receita e despesa. E aí a nota explicativa que vem pra explicar, eu acho que... foi o que me surgiu agora mesmo, eu não tinha ainda parado pra pensar nisso, mas pra... quem tá analisando aquelas contas, é entender o que aconteceu e poder fazer um julgamento com aquilo. [...]

[...] **Participante:** Então, eu acho que essa estrutura é bem objetiva e você consegue agrupar as informações para que [o ente] consiga ter uma informação mais clara, né? Porque o leigo confunde, se tiver um excesso. Até pra gente as vezes, já é complicado né? Imagina para uma pessoa que não tem a nossa formação. Então eu acho que o seu modelo tem uma estrutura bem interessante. [...]

Para elaborar a estrutura de notas explicativas foram consideradas a apresentação visual, formatação, padronização e linguagem utilizada nas notas, que podem contribuir para melhorar o nível de evidenciação, aumentar a

compreensibilidade dos demonstrativos e contribuir para maior transparência das contas públicas.

Seguindo o que determina as NBC T SPs, MCASP e literatura, preocupou-se também com a objetividade e relevância das informações apresentadas, sem se ater ao caráter puramente técnico-fiscal de muitos demonstrativos do setor público, conforme ensinam Mar Bogoni et al. (2010) e Benedicto (2011).

A estrutura proposta oferece uma contribuição no exercício do controle externo e interno pelos tribunais de contas e controladorias, respectivamente, a partir de um modelo que pode ser aplicado a partir de um estudo técnico-científico.

Os estados e municípios também poderão adotar a presente estrutura, visto a carência de instrumentos que auxiliem e orientem os contabilistas da área pública na execução de suas atividades.

Por fim, o quadro 4, a seguir, apresenta uma Proposta de Estrutura de Notas Explicativas às DCASP, considerando as referências às notas explicativas no MCASP 7ª Edição, nas NBC T SPs vigentes e na literatura.

## ESTRUTURA DE NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DCASP PARA ESTADOS E MUNICÍPIOS

### SEÇÃO I INFORMAÇÕES GERAIS

N.E. n°	Base normativa ou da Literatura	<p><b>A coluna “N.E. n°”</b> deverá ser acrescentada nas outras demonstrações contábeis <b>para que haja referência cruzada</b> com as notas explicativas a serem expostas. <i>Essa é uma proposta de um demonstrativo a ser apresentado em conjunto com os demais (Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido e Demonstração de Custos).</i></p>	
	NBC T SP 16.7	Relação das entidades incluídas na consolidação:	
	NBC T SP 16.6	Responsável legal:	
	NBC T SP 16.6	Nome e Registro do Contador responsável:	
	NBC T SP 16.6		DATA:

	MCASP, p. 409	<p><b>DECLARAMOS QUE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, INCLUÍDAS AS PRESENTES NOTAS EXPLICATIVAS ESTÃO DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À CONTABILIDADE E ÀS FINANÇAS PÚBLICAS, BEM COMO AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO E O MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.</b></p>	
--	---------------	---	--

	NBC T SP 16.6	Políticas contábeis significativas e critérios utilizados na elaboração das DCASP:	
	NBC T SP 16.7	Características das entidades incluídas na consolidação ( <i>Resumo</i> ):	
	NBC T SP 16.7	Natureza e montante dos ajustes efetuados na consolidação:	

	NBC T SP – Estrutura Conceitual	Se for o caso, descrever os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada <i>(por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades)</i>
	NBC T SP – Estrutura Conceitual	Se for o caso, descrever a fundamentação para o que é exposto <i>(por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis)</i> ;
	NBC T SP – Estrutura Conceitual	Se for o caso, descrever as informações sobre os principais fatores relacionados ao desempenho e aos resultados da prestação de serviços da entidade durante o exercício e sobre as premissas que corroboram as expectativas sobre esses fatores que provavelmente irão influenciar o desempenho futuro da entidade
[...]	MAR BOGONI (2010);	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>
[...]	BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	

**SEÇÃO II**  
**INFORMAÇÕES DE SUPORTE E DETALHAMENTO DE ITENS**

			<b>Conta Contábil de ref., se aplicável</b>	<b>Observações a serem realizadas</b>
<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>				
	NBC T SP 16.5	Ajustes decorrentes de omissões e erros de anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis, se houver:		
			[...]	Incluir mais linhas, se necessário
	NBC T SP 01 – Item 107	Apresentar a informação sobre a natureza do tributo, 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:		
	NBC T SP 16.10 e MCASP, p. 161	Ativos imobilizados obtidos a título gratuito, se houver <i>(Descrever critério de avaliação ou impossibilidade de mensuração)</i> :		

NBC T SP 16.10 e MCASP, p. 161	Caso haja transferências de ativos, descrever se foi atribuído o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem		
NBC T SP 16.10	Ativos Intangíveis obtidos a título gratuito, se houver ( <i>Descrever critério de mensuração ou impossibilidade de mensuração</i> )		
NBC T SP 16.7	Os componentes patrimoniais foram avaliados pelos mesmos critérios? Explicitar motivos, caso não.		
MCASP, p. 157	Descrever ajustes decorrentes de omissões e erros em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis		
MCASP, p. 210 e 198	Detalhamento dos montantes expostos nas demonstrações para ajustes, depreciações, amortizações e exaustões: <ul style="list-style-type: none"> <li>Quais os critérios adotados, informando se foram utilizadas taxas diferentes em função das características dos bens?</li> <li>Quais os eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento de inservibilidade de bens, no caso de perdas?</li> </ul>		
MCASP, p. 222	Natureza dos ativos contingentes existentes e estimativa de seu efeito financeiro.		
MCASP, p. 210	Divulgar a relação entre as provisões e passivos contingentes que surgiram de um mesmo conjunto de circunstâncias		
MCASP, p. 324	No caso de perdas da Dívida Ativa, divulgar a metodologia utilizada e a memória de cálculo		
NBC T SP 03 – Item 97 e 98	Para cada tipo/classe de provisão, apresentar: <ul style="list-style-type: none"> <li>o valor contábil no início e no final do período;</li> <li>provisões adicionais realizadas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;</li> <li>valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;</li> <li>valores não utilizados revertidos durante o período; e</li> <li>o aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.</li> <li>breve descrição da natureza da obrigação e do prazo esperado para qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;</li> <li>indicativo das incertezas relacionadas ao valor ou prazo dessas saídas;</li> <li>valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na forma do reembolso.</li> </ul>		
NBC T SP 03 – Item 100	A menos que a possibilidade de qualquer saída para a liquidação seja remota, a entidade deve divulgar, para cada tipo/classe de passivo contingente: <ul style="list-style-type: none"> <li>breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável: <ul style="list-style-type: none"> <li>uma estimativa de seus efeitos financeiros;</li> </ul> </li> </ul>		

		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ uma indicação das incertezas em relação ao valor ou à periodicidade de saída; e</li> <li>▪ a possibilidade de algum reembolso.</li> </ul>
	NBC T SP 04 – Item 47	<p>Em relação aos estoques, divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo critérios de valoração utilizados;</li> <li>• o valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas da entidade;</li> <li>• o valor de estoques contabilizados pelo valor justo menos as despesas de venda;</li> <li>• o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;</li> <li>• o valor de qualquer redução de estoques reconhecido como despesa no resultado do período, de acordo com o item 42;</li> <li>• o valor de qualquer reversão de redução do valor dos estoques reconhecido no resultado do período, de acordo com o item 42;</li> <li>• as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques, de acordo com o item 42; e</li> <li>• valor contabilizado de estoques dados como garantia a passivos.</li> </ul>
	Art. 8º e Art. 50 da Lei Complementar nº101/2000 (LRF)	Apresentar a disponibilidade de caixa detalhada, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada
	MCASP, 7ª Edição, p. 228	No caso de entes que possuem RPPS, apresentar e contextualizar a memória de cálculo da provisão matemática previdenciária, inclusive informações complementares quando na ocorrência de aportes a déficit atuarial.
	NBC T SP – 01 – Item 106	<p>Se for o caso, apresentar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• O montante dos passivos reconhecidos referentes aos ativos transferidos sujeitos a condições;</li> <li>• O montante dos passivos reconhecido em relação aos empréstimos subsidiados que está sujeito a condições sobre os ativos transferidos;</li> <li>• O montante dos ativos reconhecido que estão sujeitos a restrições e a natureza de tais restrições;</li> <li>• A existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;</li> <li>• O montante de quaisquer passivos perdoados.</li> </ul>
	NBC T SP – 01 – Item 107	<p>Se for o caso, apresentar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demonstrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.</li> </ul>
	NBC T SP 03 – Item 105	Se 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 T SP 03 – Item 103	No caso de uso de avaliação externa para mensurar provisões, apresentar informação relacionada à avaliação
	MCASP, 7ª Edição, p. 198	<p>No caso de Impairment, apresentar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;</li> <li>• Se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;</li> <li>• Se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo); e) Se o valor recuperável for o valor em uso, a (s) taxa (s) de desconto usada (s) na estimativa atual e na estimativa anterior;</li> <li>• Para um ativo individual, a natureza do ativo.</li> </ul>
[...]	MAR BOGONI (2010); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>

			<i>Conta Contábil de ref., se aplicável</i>	<i>Observações a serem realizadas</i>
<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>				
	MIRANDA et al. 2008	Principais diferenças "Dotação Inicial X Atualizada" e entre "Orçado x Realizado"		
			[...]	Incluir mais linhas, se necessário
	MIRANDA et al. 2008	Realizar uma breve descrição do resultado orçamentário alcançado, com os motivos do déficit ou superávit verificado.		
			[...]	Incluir mais linhas, se necessário
	MCASP p.274 e 282	Metodologia adotada para o registro orçamentário:		
	MCASP p. 375	Detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias:		
	MCASP p. 375	Detalhamento das despesas executadas por tipo de crédito (inicial, suplementar, especial e extraordinário):		

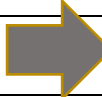


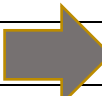

	MCASP p. 375	Procedimento adotado para os restos a pagar
	MCASP p. 375	Detalhamento de recursos de exercícios anteriores utilizados para financiar despesas do exercício corrente, destacando-se as vinculações, ao RPPS, inclusive.
	MCASP p. 293 e p. 294	O superávit ou déficit orçamentário é decorrente do RPPS – caso o ente possua o Regime Próprio de Previdência Social.
[...]	MAR BOGONI (2010); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>

			<b>Conta Contábil de ref., se aplicável</b>	<b>Observações a serem realizadas</b>
<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>				
	PADERNEIRA S et al., 2013	Evidenciar principais diferenças em recebimentos e dispêndios orçamentários e extra-orçamentários		
	PADERNEIRA S et al., 2013	Evidenciar as principais diferenças de um exercício para o outro entre a receita realizada e despesa orçamentária executada por destinação de recursos		
	MCASP, 7ª Edição, p. 381	Eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro		
	MCASP, 7ª Edição, p. 381	O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos		
	MCASP, 7ª Edição, p. 54	Detalhamento do saldo financeiro, por fontes de recursos		

	MCASP, 7ª Edição, p. 124	Desdobramento dos restos a pagar inscritos no exercício ( <i>processados e não processados</i> )		
[...]	MAR BOGONI (2010);	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>		
[...]	BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)			

		<b>Conta Contábil de ref., se aplicável</b>	<b>Observações a serem realizadas</b>
<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>			
	MCASP p. 65	Houve VPD ou VPA relevante, lançada em decorrência da Portaria STN nº 327/2001 ( <i>Repasse a maior ou a menor do FPM</i> )?	
	MCASP p. 210 e NBC T SP 01 – Item 107	<ul style="list-style-type: none"> <li>Políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas de transações sem contraprestação.</li> <li>Bases pelas quais o valor justo do ingresso foi mensurado, no caso das principais classes de receita de transações sem contraprestação</li> </ul>	
	NBC T SP 02 – Item 39	<ul style="list-style-type: none"> <li>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;</li> <li>o valor de cada categoria significativa de receita reconhecida no período, incluindo receitas decorrentes de: (i) prestação de serviços; (ii) venda de bens; (iii) juros; (iv) royalties; e (v) dividendos ou distribuições similares.</li> <li>o valor das receitas provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.</li> </ul>	
	NBC T SP 01 – Item 106	Montante das receitas de transações sem contraprestação, reconhecidas durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>Tributos (demonstrar por classes de tributos)</li> <li>Transferências (demonstrar por classes de transferências)</li> </ul>	
	NBC T SP 01 – Item 106	Montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação.	
	MCASP p. 399	Itens mais relevantes das VPDs e VPAs:	

			[...]		Incluir mais linhas, se necessário
[...]	MAR BOGONI (2010);	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>			
[...]	BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)				

			<b>Conta Contábil de ref., se aplicável</b>	<b>Observações a serem realizadas</b>
<b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA</b>				
	MCASP, p. 406	Descrever os itens que compõem os fluxos de caixa mais relevantes		
			[...]	
	MCASP, p. 406	Descrever os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos, mas que não estejam disponíveis para uso imediato por restrições legais ou controle cambial, por exemplo.		
	MCASP, p. 406	Descrever as informações relevantes sobre as transações de investimento e financiamento que não envolveram uso de caixa		
	MCASP, p. 406	Descrever os ajustes relacionados às retenções, se houver		
			[...]	
[...]	MAR BOGONI (2010);	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>		
[...]	BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)			

			<i>Conta Contábil de ref., se aplicável</i>	<i>Observações a serem realizadas</i>
<b>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>				
	NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011	Realizar uma breve descrição dos principais motivos do resultado patrimonial do exercício alcançado.		
[...]	MAR BOGONI (2010); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>		
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>		

			<i>Conta Contábil de ref., se aplicável</i>	<i>Observações a serem realizadas</i>
<b>DEMONSTRAÇÃO DE CUSTOS</b>				
	NBC T SP 16.11	Objetos de custos apresentados:		
	NBC T SP 16.11	Método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos:		
	NBC T SP 16.11	Descrever os principais critérios de mensuração e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação:		
[...]	MAR BOGONI (2010); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>		
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário</i>		

<b>SEÇÃO III</b>				
<b>OUTRAS INFORMAÇÕES</b>				
		<i>Descrever os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada</i>		

		<i>Descrever os aspectos dos contratos de concessão realizados</i>					
	MCASP, p. 28, 250, 411; NBC T SP 16.8;	<i>Descrever a natureza e o valor contábil dos riscos significativos que podem vir a causar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo dos próximos 12 meses</i>					
		Há eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham efeito relevante sobre as demonstrações contábeis? Caso sim, descreva-os:					
	MAR BOGONI (2010); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	Utilizar a partir desse espaço para outras informações não evidenciadas acima.					

Quadro 4: Estrutura de Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis conforme Literatura, NBC T SPs e MCASP

Fonte: Elaboração do autor, a partir das NBC T SPs, MCASP 7ª Edição e literatura

## Capítulo 6

### 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi de desenvolver uma estrutura de Notas Explicativas às DCASP, que pudesse ser utilizada pelos entes federativos brasileiros, a partir das NBC T SPs, do MCASP e da literatura, voltada à transparência nas contas públicas e à instrumentalização do controle social.

Conforme foi apresentado, 56% das capitais e 33% dos estados não apresentaram uma informação que é de natureza obrigatória, segundo as normas brasileiras. E mesmo nos entes que apresentaram notas explicativas, verificou-se evidência incipiente, com baixa aderência às normas e ao que é recomendado pela literatura.

Identificou-se ainda, a ausência em notas explicativas, de vários itens que poderiam melhorar a compreensibilidade das contas públicas. Por exemplo, houve a falta, na maioria dos demonstrativos das UFs e capitais, da referência cruzada dentre os quadros ou itens a que se referem as notas explicativas com a respectiva nota explicativa.

Ao final, apresentou-se um modelo estruturado para apresentação das notas explicativas às demonstrações contábeis, que atenda à literatura e as NBC T SPs e o MCASP. A estrutura ora apresentada, poderá ser utilizada pelos entes da Federação, contadores do setor público e órgãos de controle interno e externo, como os Tribunais de Contas, contribuindo para maior compreensibilidade e transparência dos demonstrativos contábeis publicados pelos os diversos segmentos do setor público brasileiro.

Conforme destacou a NBC T SP – Estrutura Conceitual, o usuário primário das demonstrações contábeis do setor público é o cidadão. E quanto maior a compreensibilidade das demonstrações a ele direcionadas, mais ele estará instrumentalizado para exercer o controle social.

Não há que se falar em transparência das contas públicas sem se falar da compreensibilidade dos demonstrativos produzidos pela Contabilidade. As notas explicativas são parte essencial do processo de *disclosure* das informações contábeis, extraindo dos números a sua essência e tornando mais claro para os usuários da contabilidade o que está sendo evidenciado.

No caso da utilização dessa estrutura por órgãos de controle, como os tribunais de contas, recomenda-se a sua atualização, sempre que novas normas contábeis forem publicadas. Novas informações também poderão ser acrescentadas na presente estrutura, considerando as necessidades locais.

O *check-list* para análise de notas explicativas, se utilizado por esses mesmos órgãos de controle, também poderá considerar a atribuição de pesos diferentes da escala utilizada, ou mesmo com a utilização de uma nova escala *likert*, sempre atendendo aos interesses locais.

Como limitações da pesquisa, pode-se destacar a dificuldade de se obter informação relacionada ao setor público brasileiro. Foram acessados os *sites* dos tribunais de contas, portais da transparência e secretarias de governo afins à contabilidade, na tentativa de se encontrar as notas explicativas às demonstrações contábeis.

Esse trabalho não discute a motivação da falta de apresentação de notas explicativas pelos estados e capitais. Também não se discute aqui os motivos de seu

baixo nível de aderência ao preconizado pelas normas e literatura. As causas de tais problemas poderão ser objeto de investigação em pesquisas futuras.

Desse modo, para pesquisas futuras, sugere-se investigar quais são os fatores sociais, econômicos, políticos ou culturais que possam afetar a apresentação e o nível de *disclosure* das notas explicativas às DCASP. Sugere-se ainda, o estudo da usabilidade de sites governamentais com enfoque em transparência das contas públicas. A *readability*, ou a leiturabilidade dos demonstrativos contábeis do setor público brasileiro também poderá ser objeto de investigação, associando-a por exemplo, com os níveis de educação de diferentes grupos sociais.

Por fim, esse estudo não é um fim em si mesmo. Também não se tem a pretensão de concluir esse assunto. Mas espera-se que a presente pesquisa seja mais um pedacinho de geração de conhecimento, que contribua para o desenvolvimento da sociedade brasileira.



## REFERÊNCIAS

AQUINO, W.; SANTANA, A. C. Evidenciação. **Caderno de Estudo**, v. 5, São Paulo, FIECAFI, Jun. 1992.

ARAÚJO, H. L. A.; MARTINS, V. F. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise do estágio de implementação nos municípios da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba. **RAGC – Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, Monte Carmelo, v. 4, n. 11, p. 41-59, 2016.

ARAYA-LEANDRO, C; CABA-PÉREZ, M. D. C.; LÓPEZ-HERNANDEZ, A. M. The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. **RAP – Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 50, n. 2, p. 265-283, mar./abr. 2016.

BARTON, A. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. **A Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, Sydney, v. 47, N°4, 2011.

BENEDICTO, S. C.; RODRIGUES, A.; PENIDO, A. M. da S. & STIEG, C. M. A Compreensão dos Cidadãos Acerca dos Demonstrativos Públicos: Uma Análise em Três Municípios Mineiros. In: XXXV ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, Rio de Janeiro, 2011. **Anais eletrônicos**. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB1210.pdf>. Acesso em 28/11/2016.

BEUREN, I. M. et al. Adequação da Evidenciação Social das Empresas de Capital Aberto no Relatório de Administração e Notas Explicativas às Recomendações da NBC T 15. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, Ribeirão Preto, v. 4. N. 8, p. 47-68, jan./abr. 2010.

BEZERRA FILHO, J. E. Contabilidade Aplicada ao Setor Público, São Paulo: Atlas, 2015.

BEZERRA FILHO, J. E.; FEIJÓ, P. H. A nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: O futuro chegou! **Revista do TCE - PE**. Recife, v.19, n.19, 2012.

BORGES, C. D.; SANTOS, M. A. Aplicações da técnica do grupo focal: fundamentos metodológicos, potencialidades e limites. São Paulo, **Revista da SPAGESP – Sociedade de Psicoterapias Analíticas Grupais do Estado de São Paulo**. V. 6, n°1, p. 74-80, jan./jun. 2005.

BRAGA, I. A. **Convergência às NBCASP e ao MCASP: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014**. Vitória, 2015. 108 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Instituto Capixaba de Estudos e Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2015.

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TSP – do Setor Público**. Disponível em: <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. CFC publica a norma Estrutura Conceitual da contabilidade pública. **.net**, Brasília, out. 2016. Seção Notícias. Disponível em: <http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>. Acesso em: 10 nov. 16.

\_\_\_\_\_, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 15 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184/2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>. Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 467/2009**. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_467\\_2009\\_PCP\\_PCE\\_PCASP.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf). Acesso em 05 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Conjunta nº 02/2016**. Aprova a Parte Geral e as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=160&data=23/12/2016>. Acesso em 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 840/2016**. Aprova a Parte Geral e as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=160&data=23/12/2016>. Acesso em 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 6. Ed. - Brasília, 2014. Disponível em:

[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773). Acesso em: 15 dez. 2016.

\_\_\_\_\_, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 7. Ed. - Brasília, 2016. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 11 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Presidência da República. **Decreto nº 6.976, de 07 de Outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/.../Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/.../Decreto/D6976.htm). Acesso em: 23 mai. 2015.

CABA-PÉREZ, C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M. Latin-American public financial reporting: recent and future development. **Public Administration and Development**, v. 27, n. 2, p. 139-157, 2007.

CAMPOS, A. M. Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português? **RAP - Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CAMPOS, C.; LEMES, S. Ensino de Notas Explicativas nos cursos de ciências contábeis de universidades públicas brasileiras. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Unoesc, v. 12, n. 1, p. 249-285, jan./jun. 2013.

COSTA, A. J. B.; NUNES, M. V.; ALMEIDA, A. P. A aplicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público em municípios brasileiros. **GECONT: Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**. Florianópolis, v. 3, n. 2, p. 3-18, jul./dez. 2016.

CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A.; VIEIRA, A. L.. Transparência das Contas Públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 5, 2006.

DALMÁCIO, F. Z.; PAULO, F. F. M. A evidenciação contábil: publicação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros nas demonstrações contábeis. **BBR – Brazilian Business Review**. Vitória, v. 1, n. 2, p. 74-90, 2004.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2009. p. 1-12.

DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, v. 13, n. 24, p. 38-49, jul./dez. 2000.

FRAGOSO, A. R. et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 4, p. 434-447, out./dez. 2012.

GOLLO, V.; SCHULZ, S. J.; SILVA DA ROSA, F.; Evidenciação Contábil em entidades brasileiras do terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **Revista Contexto**, Porto Alegre, v. 14, n. 27, p. 104-116, maio/ago. 2014.

GONDIM; S. M. G; Grupos Focais como técnica de investigação qualitativa: Desafios Metodológicos. **Revista Paidéia**, Ribeirão Preto, v. 12, nº24, p. 149-161, 2002.

GURGEL, C.; JUSTEN, A. Controle Social e políticas públicas: a experiência dos conselhos gestores. **RAP – Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, mar./abr. 2013.

GUIMARÃES, C. S.; COUTINHO, H. G. FUNDEF: Participação social e gestão democrática ou conselho governamental com participação tutelada? **Revista AGPS – Administração Pública e Gestão Social**. Viçosa, v. 2, n. 2, p. 158-179, abr./jun. 2010.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F.; **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

HEWAIDY, A. M. Readability of financial statement footnotes of Kuwaiti Corporations. **European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences**. Victoria, v. 8, p. 18-28, out. 2007.

HOLLYER, J. R.; ROSENDORFF, B. P.; VREELAND, J. R. Measuring Transparency. **Political Analysis**, Oxford, v. 22, nº4, p. 413-434, 2014.

HUNGARATO, A. et al. Uma Contribuição para entendimento das notas explicativas das empresas brasileiras do setor elétrico de distribuição sob a ótica da contabilidade societária. In: SIMPÓSIO FUCAPE DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA, 2004, Vitória (ES). **Anais...** Vitória: FUCAPE, 2004.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

IVANOV, M.; PINA, V.; TORRES, L. Financial Transparency of Local Governments in Eastern EU Countries. Paris, **Revue Internationale des Gouvernements Ouverts**, v. 2, 2015.

JACQUES, F. V. S.; RASIA, K. A.; OTT, E. A evidenciação do ativo intangível em notas explicativas por empresas de capital aberto integrantes da BOVESPA. **Espacios**, Caracas, v. 33, n. 3, 2012.

KOBER, R.; LEE, J.; NG, J. GAAP, GFS and AASB 1049: perceptions of public sector stakeholders. **Accounting & Finance**, v. 53, nº2, p. 471-496, jun./2013.

KRÜGER, L. M.; BORBA, J.A.; SILVEIRA, D. Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina. **RIC – Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 6, n. 1, p. 1-22, jan./mar. 2012.

KIRCH, G.; LIMA, J. B. N.; TERRA, P. R. S.; Determinantes da Defasagem na Divulgação das Demonstrações Contábeis das Companhias Abertas Brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 23, n°60, p. 173-186, set./out./nov./dez. 2012.

LI, F. Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. **Journal of Accounting and Economics**, v. 45, n. 2-3, p. 221-247, ago. 2008.

LO, K. Earnings management and earnings quality. **Journal of Accounting and Economics**, v. 45, n. 2-3, p. 350-357, ago. 2008.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): um estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 6, n. 1, p. 253-272, jan./jun. 2014.

MAR BOGONI, N.; SILVA ZONATTO, V. C.; ISHIKURA, E. R.; FERNANDES, F. C.; Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **RAP - Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 1, p. 19-42, jan./fev. 2010.

MEDEIROS, A. C. O.; ALVES, F. J. S. Evidenciação do controle social nas prestações de contas do Programa Dinheiro Direto na Escola no Município do Rio de Janeiro. **Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro**, v. 11, n. 3, set./dez. 2016.

MENESES, A. F.; PETER, M. G. A. Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios**, Recife, v. 3, n. 5, out.2012.

MENESES, A. F.; MAPURUNGA, P. V. R. Parecer prévio das contas anuais do Governador: um estudo na evidenciação pelos tribunais de contas estaduais. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 14, n. 1, p. 108-125, 2016.

MIRANDA, L. C.; SILVA, A. J. M.; RIBEIRO FILHO, J. F.; SILVA, L. M. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR Brazilian Business Review**, Vitória, v. 5, n°3, p. 209-228, dez. 2008.

NASCIMENTO, H. H. V.; BOTELHO, D. R.; LIMA, D. V. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: Análise e Comparação das Estruturas das Normas Brasileiras Atuais e Propostas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 5, n°2, p. 21-42, abr./jun. 2011

PEDERNEIRAS, M.; DIAS, J.; LOPES, J.; MACÊDO, J. Uma investigação na complementaridade do Fluxo de Caixa e do Balanço Financeiro após a aprovação da NBCASP 16.6 para o setor público. **REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 3, p. 99-120, set./out. 2013.

PLATT NETO, O. A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

RUBERTO, R. B.; ALVES, A. P. A qualidade informacional das políticas contábeis, mudanças de estimativas e retificação de erros: uma análise nas notas explicativas das maiores empresas brasileiras. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p. 14-22, set./dez. 2015.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 21-38, jan./abr. 2012.

SCHEDLER, A. Conceptualizing Accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Org.). *The self-restraining state: Power and accountability in new democracies*. Londres: Lynne Rienner Publishers, p. 13-28, 1999.

SILVA, G. D.; QUINTANA, A. C. Demonstração dos Fluxos de Caixa: uma análise dos modelos das notas explicativas apresentadas pelas empresas registradas na BM&BOVESPA, no segmento de exploração de rodovias. **Espacios**, Caracas, v. 33, n. 5, 2012.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Demonstrações financeiras das fundações de apoio à Universidade Federal de Santa Catarina: uma análise preliminar. **Revista FACEF Pesquisa**, v. 10, n. 2. Franca: 2007.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.

SMITH, J. E.; SMITH, N. P. Readability: a measure of the performance of the communication function of Financial Reporting. **The Accounting Review**, v. 46, n. 3, p. 552-561, jul. 1971.

SNOW, N. M.; RECK, J. L.; Developing a Government Reporting Taxonomy. **Journal of Information Systems**, v. 30, n°2, p. 49-81, 2016.

## APÊNDICES

### APÊNDICE 1 – APLICAÇÃO DO *CHECK-LIST* NOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL

Questão	Questão avaliada	Acre	Alagoas	Amapá	Amazonas	Bahia	Ceará	Distrito Federal	Espírito Santo	Goiás	Maranhão	Mato Grosso	Mato Grosso do Sul	Minas Gerais	Pará	Paraíba	Paraná	Pernambuco	Piauí	Rio de Janeiro	Rio Grande do Norte	Rio Grande do Sul	Rondônia	Roraima	Santa Catarina	São Paulo	Sergipe	Tocantins	Pontuação Máxima	Pontuação Registrada
M1	Havia notas explicativas relacionadas a ajuste de exercícios anteriores, teste de impairment, reavaliação de ativos, depreciação, amortização e exaustão? (MCASP, 6ª Edição, p. 174)	0	0	0	2	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	1	0	2	2	0	2	2	1	1	36	18
M2	A metodologia adotada para o registro orçamentário foi evidenciada em notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 230)	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	2	1	2	0	0	0	1	2	1	0	36	14
M3	O Balanço Orçamentário estava acompanhado de notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	2	1	1	1	1	1	1	0	1	2	1	1	36	18
M4	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	36	4

M5	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário)? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	<b>36</b>	<b>3</b>
M6	As Notas Explicativas divulgaram 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? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	1	0	0	0	0	2	2	0	0								<b>36</b>	<b>9</b>	
M7	As Notas Explicativas divulgaram 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? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	0	0								<b>36</b>	<b>4</b>	
M8	O Balanço Patrimonial estava acompanhado de notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 334)	1	0	0	2	1	1	1	2	0	0	0	0	0	1	1	2	1	1	1	1	1	0	2	2	1	1								<b>36</b>	<b>23</b>	
M9	Os quadros ou itens a que se referem as notas explicativas são compostos por referência cruzada com a respectiva nota explicativa? (MCASP, 6ª Edição, p. 350).	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	0	0								<b>36</b>	<b>4</b>		
M10	As notas explicativas divulgaram os pressupostos das estimativas realizadas? (MCASP, 6ª Edição, p. 351)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	2	1	0	0								<b>36</b>	<b>5</b>	
N1	As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis? (NBC T SP 16.6 – Item 41)	0	0	0	2	2	1	2	1	0	0	0	0	0	0	2	2	1	0	2	2	2	0	2	1	2	2								<b>36</b>	<b>26</b>	
N2	As notas explicativas incluem 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 SP 16.6 – Item 41)	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	2	1	1								<b>36</b>	<b>19</b>	



N3	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenha identificação das entidades do setor público incluídas na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)	0	0	0	0	2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	36	5
N4	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenha as características das entidades do setor público incluídas na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	36	4
N5	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenham os procedimentos adotados na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)	0	0	0	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2	0	0	2	2	0	0	0	36	10	
L1	As notas explicativas continham gráficos, tabelas, resumos, glossários ou figuras ilustrativas, de modo a tornar mais compreensíveis as informações apresentadas? (IUDÍCIBUS; 2010; HENDRIKSEN; VAN BREDA; 2010; MAR BOGONI et al.; 2010; BENEDICTO et al.; 2011)	0	0	0	1	2	1	2	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	2	0	2	2	1	0	36	19	
L2	As notas explicativas evidenciaram informações relacionadas às características do ente ou à prestação de serviços públicos, como número de alunos atendidos, obras executadas, pacientes atendidos pelo sistema de saúde, etc? Segundo Benedicto (2011, p. 10) “os cidadãos necessitam de informações mais simplificadas e condizentes com sua vida cotidiana ao invés de informações puramente técnico-fiscais”.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	36	1

L3	O ente considerou questões como a apresentação visual, formatação, padronização e linguagem das informações evidenciadas em notas explicativas? (MAR BOGONI et al.; 2010)	1	0	0	2	2	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	2	1	2	1	1	2	0	2	2	1	1	36	25
Pontuação Máxima		36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
Pontuação Registrada		2	0	0	15	17	6	9	8	0	0	0	0	0	0	5	10	14	9	13	9	11	12	0	30	24	9	8		

## APÊNDICE 2 – APLICAÇÃO DO CHECK-LIST NAS CAPITAIS

Questão	Questão avaliada	AC - Rio Branco	AL - Maceió	AP - Macapá	AM - Manaus	BA - Salvador	CE - Fortaleza	DF - Brasília	ES - Vitória	GO - Goiânia	MA - São Luís	MT - Cuiabá	MS - Campo Grande	MG - Belo Horizonte	PA - Belém	PB - João Pessoa	PR - Curitiba	PE - Recife	PI - Teresina	RJ - Rio de Janeiro	RN - Natal	RR - Boa Vista	RS - Porto Alegre	RO - Porto Velho	SC - Florianópolis	SP - São Paulo	SE - Aracaju	TO - Palmas	Pontuação Máxima Possível	Pontuação Registrada
		M1	Havia notas explicativas relacionadas a ajuste de exercícios anteriores, teste de impairment, reavaliação de ativos, depreciação, amortização e exaustão? (MCASP, 6ª Edição, p. 174)	0	0	0	2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2	0	0	2	0	1	2	0	0
M2	A metodologia adotada para o registro orçamentário foi evidenciada em notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 230)	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2	0	0	1	0	0	0	0	2	0	0	0	24	8

M3	O Balanço Orçamentário estava acompanhado de notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	1	2	1	0	24	11
M4	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	1	0	2	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	24	6
M5	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário)? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	24	5
M6	As Notas Explicativas divulgaram 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? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	2	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	24	5
M7	As Notas Explicativas divulgaram 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? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	24	4
M8	O Balanço Patrimonial estava acompanhado de notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 334)	0	0	0	2	0	2	1	0	0	0	1	1	0	0	1	0	0	2	0	0	2	1	2	2	1	24	18
M9	Os quadros ou itens a que se referem as notas explicativas são compostos por referência cruzada com a respectiva nota explicativa? (MCASP, 6ª Edição, p. 350).	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	0	24	5

M10	As notas explicativas divulgaram os pressupostos das estimativas realizadas? (MCASP, 6ª Edição, p. 351)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	24	1
N1	As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis? (NBC T SP 16.6 – Item 41)	0	0	0	2	0	2	2	0	0	0	0	0	2	0	0	2	0	0	2	0	0	2	1	2	2	1	0	0	24	20	
N2	As notas explicativas incluem 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 SP 16.6 – Item 41)	0	0	0	1	0	1	2	0	0	0	0	1	2	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	1	2	1	0	0	24	14	
N3	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenha identificação das entidades do setor público incluídas na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)	0	0	0	2	0	2	1	0	0	0	0	2	2	0	0	2	0	0	1	0	0	2	0	0	0	0	0	0	24	14	
N4	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenha as características das entidades do setor público incluídas na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	24	4
N5	As demonstrações contábeis consolidadas são complementadas por notas explicativas que contenham os procedimentos adotados na consolidação? (NBC T SP 16.7 – Item 8)	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	1	0	24	6	

L1	As notas explicativas continham gráficos, tabelas, resumos, glossários ou figuras ilustrativas, de modo a tornar mais compreensíveis as informações apresentadas? (IUDÍCIBUS; 2010; HENDRIKSEN; VAN BREDA; 2010; MAR BOGONI et al.; 2010; BENEDICTO et al.; 2011)	0	0	0	1	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	1	0	0	2	0	1	1	2	0	24	12
L2	As notas explicativas evidenciaram informações relacionadas às características do ente ou à prestação de serviços públicos, como número de alunos atendidos, obras executadas, pacientes atendidos pelo sistema de saúde, etc? Segundo Benedicto (2011, p. 10) “os cidadãos necessitam de informações mais simplificadas e condizentes com sua vida cotidiana ao invés de informações puramente técnico-fiscais”.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	24	1
L3	O ente considerou questões como a apresentação visual, formatação, padronização e linguagem das informações evidenciadas em notas explicativas? (MAR BOGONI et al.; 2010)	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	2	0	0	1	0	0	1	0	0	2	1	1	2	1	0	24	14
<b>Pontuação Máxima</b>		<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>36</b>			
<b>Pontuação Registrada</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>20</b>	<b>0</b>	<b>16</b>	<b>10</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>8</b>	<b>17</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>13</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>15</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>17</b>	<b>3</b>	<b>12</b>	<b>20</b>	<b>8</b>	<b>0</b>		