

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM  
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

**MÁRCIO HIPÓLITO DE ABREU**

**NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:** Proposta de estrutura mínima para  
atendimento à convergência com as normas internacionais,  
transparência das contas públicas e instrumentalização do controle  
social

**VITÓRIA**

**2017**

**MÁRCIO HIPÓLITO DE ABREU**

**NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:** Proposta de estrutura mínima para  
atendimento à convergência com as normas internacionais,  
transparência das contas públicas e instrumentalização do controle

social

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, na linha de pesquisa Contabilidade e Controladoria Aplicadas ao Setor Público.

Orientador: Professor Mestre João Eudes Bezerra Filho

**VITÓRIA**

**2017**

## **MÁRCIO HIPÓLITO DE ABREU**

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

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante – na linha de pesquisa Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Aprovada em 20 de julho de 2017.

#### **COMISSÃO EXAMINADORA**

---

**Orientador: Prof. Ms. João Eudes Bezerra Filho**

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças  
– FUCAPE)

---

**Membro: Prof. Dr. Valcemiro Nossa**

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças  
– FUCAPE)

---

**Membro: Prof. Dr. Fábio Yoshio Suguri Motoki**

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças  
– FUCAPE)

## RESUMO

As notas explicativas contribuem para maior compreensibilidade, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social, apesar de sua ausência ser frequente nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público – DCASP. Nesse contexto, o objetivo deste estudo foi de contribuir com uma proposta de estrutura de notas explicativas, inexistente até então, que permitisse maior compreensibilidade dos demais demonstrativos contábeis. A estrutura de notas explicativas foi desenvolvida a partir das informações mínimas que devem constar nesse demonstrativo, segundo o que dispõem as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T SP, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e a literatura. Para sua validação, foi realizada uma dinâmica com um grupo focal com onze profissionais do setor público. Identificou-se ainda, se os estados e capitais brasileiras apresentam notas explicativas às DCASP e a aderência dessas notas às NBC T SP e ao MCASP. A aderência foi analisada a partir de um *check-list* desenvolvido com as informações mínimas necessárias para a construção da estrutura de notas ora proposta. Observou-se um nível incipiente de apresentação das notas explicativas em relação às atuais exigências normativas, tanto nos estados, como nas respectivas capitais, tendo sido apresentado um *ranking* de classificação de notas dos entes pesquisados. Com base nos resultados deste trabalho, os profissionais de contabilidade da área pública terão uma estrutura de referência de notas explicativas às DCASP, desenvolvida a partir de um estudo técnico-científico, 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* Contábil. Estrutura de Notas Explicativas.

## ABSTRACT

The financial statements notes contribute to greater comprehensibility, transparency of public accounts and instrumentalization of social control, although it is often absent in the financial statements applied to the public sector – DCASP in Brazil. In this context, the objective of this study was to contribute with a proposal for a structure of financial statements notes, nonexistent until then in Brazil, that would allow greater comprehensibility of the other financial statements. The structure of notes presented was developed based on the minimum information that should be included in this statement, according to the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector - NBC T SP, the Accounting Applied to the Public Sector Manual - MCASP, and the literature. For its validation, a dynamic was carried out with a focus group with eleven professionals from the public sector. It was also identified if Brazilian states and capitals present financial statements notes and the adherence of these notes to NBC T SP, MCASP and literature. The adherence was analyzed from a checklist developed with the minimum information necessary for the construction of the notes structure proposed. An incipient level of presentation of the financial statements notes in relation to the current normative requirements was observed, both in the states, as well as in the respective capitals, and a classification ranking of notes of the surveyed entities was presented. Based on the results of this work, public accounting professionals will have a reference structure of financial statements notes, developed from a technical-scientific study, contributing to a greater understanding and transparency of accounts rendering by users of Accounting information, control bodies and, above all, society.

**Keywords:** Financial Statements Notes. Accounting *Disclosure*. Structure of Financial Statements Notes. Explanatory Notes.

## **LISTA DE SIGLAS**

BGE – Balanço Geral do Estado

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

DOU – Diário Oficial da União

GA - Área Pública – Grupo Assessor – Área Pública

IAS - International Accounting Standard

ICC - índice de Consistência e Convergência Contábil

IFAC - International Federation of Accountants

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC T SP – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Relatório Contábil de Propósito Geral – RCPG

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – PE. Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco

UF – Unidade Federativa

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	<b>11</b>
2.1 A ERA DAS NOTAS EXPLICATIVAS.....	11
2.2 INSTRUMENTALIZANDO O CONTROLE SOCIAL: A CONTRIBUIÇÃO DO <i>DISCLOSURE</i> CONTÁBIL.....	13
2.3 <i>ACCOUNTABILITY</i> COMO RESULTADO DA TRANSPARÊNCIA NAS CONTAS PÚBLICAS.....	15
2.4 A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS: PUBLICAÇÃO DAS NBC T SPS E DO MCASP.....	17
2.5 NOTAS EXPLICATIVAS NO BRASIL E NO EXTERIOR.....	20
<b>2.5.1 Estudos anteriores no Brasil</b> .....	<b>20</b>
<b>2.5.2 Estudos anteriores no Exterior</b> .....	<b>22</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>28</b>
3.1 PROCEDIMENTO ADOTADO NA COLETA DOS DADOS.....	28
3.2 <i>CHECK-LIST</i> APLICADO NA ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS.....	29
3.3 ESCALA <i>LIKERT</i> UTILIZADA NA APLICAÇÃO DO <i>CHECK-LIST</i> .....	32
3.4 GRUPO FOCAL DESENVOLVIDO PARA AVALIAÇÃO DA ESTRUTURA DE NOTAS EXPLICATIVAS.....	36
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>38</b>
4.1 NOTAS EXPLICATIVAS NOS ESTADOS E SUAS CAPITAIS.....	38
4.2 <i>RANKING</i> DA ADERÊNCIA DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS NBC T SPS, MCASP E LITERATURA.....	42
<b>4.2.1 Por que uma estrutura de notas explicativas às DCASP?</b> .....	<b>44</b>
<b>5 SUGESTÃO DE ESTRUTURA DE NOTAS EXPLICATIVAS</b> .....	<b>45</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>59</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>62</b>
<b>APÊNDICES</b> .....	<b>70</b>
<b>APÊNDICE 1 - NOTAS EXPLICATIVAS NA NBC T SP 16.6 A 16.11</b> .....	<b>70</b>

<b>APÊNDICE 2 - NOTAS EXPLICATIVAS NA NBC T SP – ESTRUTURA CONCEITUAL.....</b>	<b>71</b>
<b>APÊNDICE 3 - NOTAS EXPLICATIVAS NA NBC T SP 01 A 05.....</b>	<b>73</b>
<b>APÊNDICE 4 - NOTAS EXPLICATIVAS NO MCASP.....</b>	<b>76</b>
<b>APÊNDICE 5 – APLICAÇÃO DO <i>CHECK-LIST</i> NOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL .....</b>	<b>83</b>
<b>APÊNDICE 6 – APLICAÇÃO DO <i>CHECK-LIST</i> NAS CAPITALS .....</b>	<b>86</b>
<b>APÊNDICE 7 – TRANSCRIÇÃO DO ÁUDIO DA GRAVAÇÃO DO GRUPO FOCAL</b>	
90	
<b>APÊNDICE 8 – LISTA DE PARTICIPANTES DO GRUPO FOCAL.....</b>	<b>120</b>

## Capítulo 1

### 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.

## Capítulo 2

### 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.

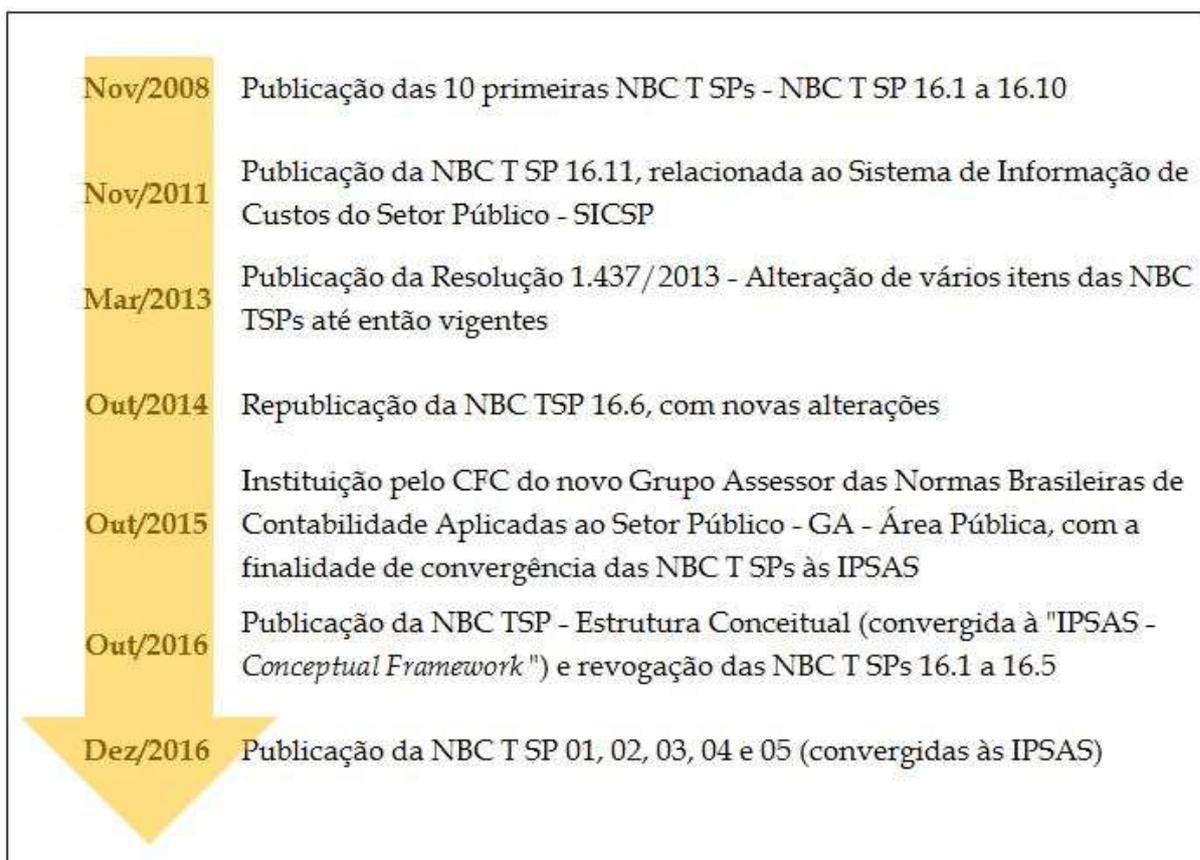


Figura 1: Linha do tempo com a publicação das NBC T SPs  
 Fonte: Elaboração do autor, a partir das NBC T SPs

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.

Os Apêndices 1, 2 e 3 apresentam um quadro sintético com as principais referências às notas explicativas apresentadas na NBC T SP – Estrutura Conceitual, e nas demais NBC T SPs.

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).

Ao final do presente trabalho, no Apêndice 4, apresentou-se um quadro que sintetiza as principais referências as notas explicativas no MCASP.

## 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*” (leiturabilidade, em tradução livre) dos relatórios financeiros anuais de diferentes companhias.

Para avaliação da leiturabilidade 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:

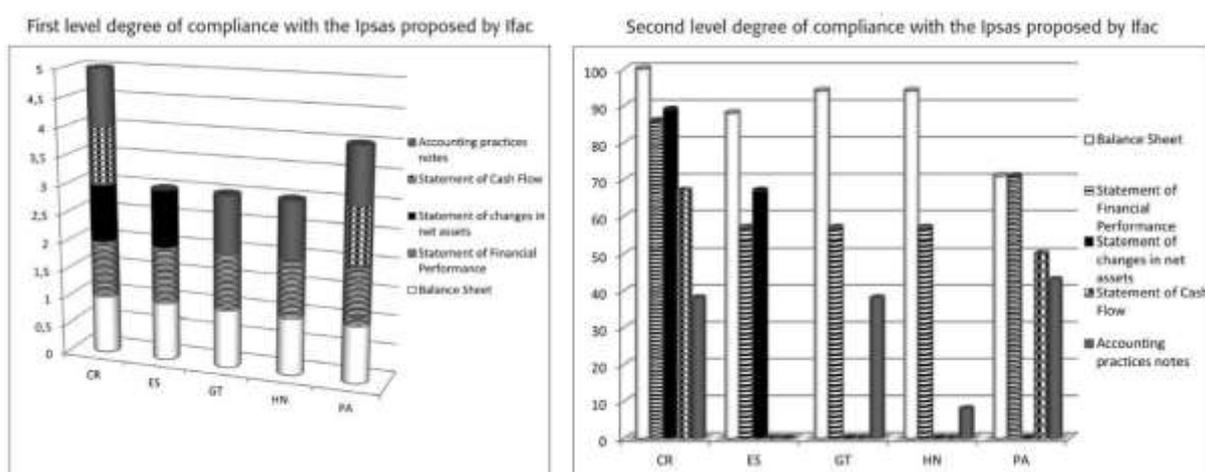


Figura 2: Apresentação e aderência de demonstrações contábeis à IPSAS 1, por países da América Central

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	Panėvėžys	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	3	1	1	1	1	

EU Member state	Bulgaria					Czech Republic					Estonia			Hungary				Latvia								
Local Government	Sofia	Plovdiv	Burgas	Staro Zagora	Pliven	Hrv	Ostrava	Liberec	České Budějovice	Pardubice	Tallinn	Tartu	Narva	Pärnu	Kobli-Järve	Budapest	Debrecen	Miskolc	Győr	Kecskemét	Riga	Daugavpils	Liepāja	Ventspils	Vaiņara	
IPSAS 1																										
Explanatory notes	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	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.

## Capítulo 3

### 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.

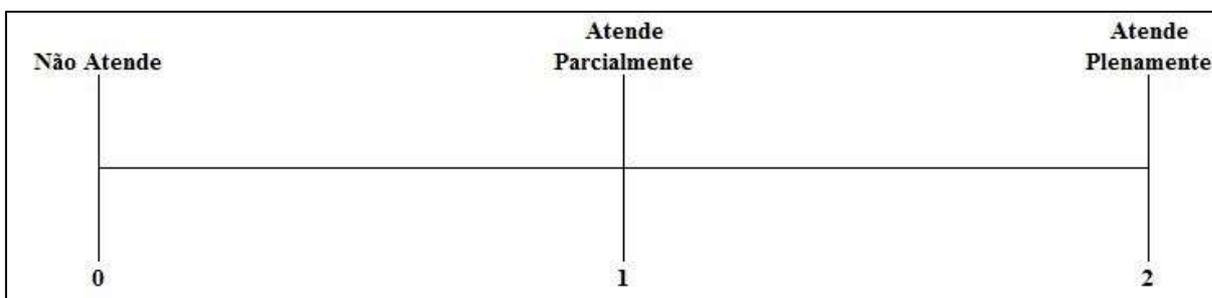


Figura 3: Escala *Likert* utilizada, estrutura em 3 pontos

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 BREDA; 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 FUCAPE da 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.

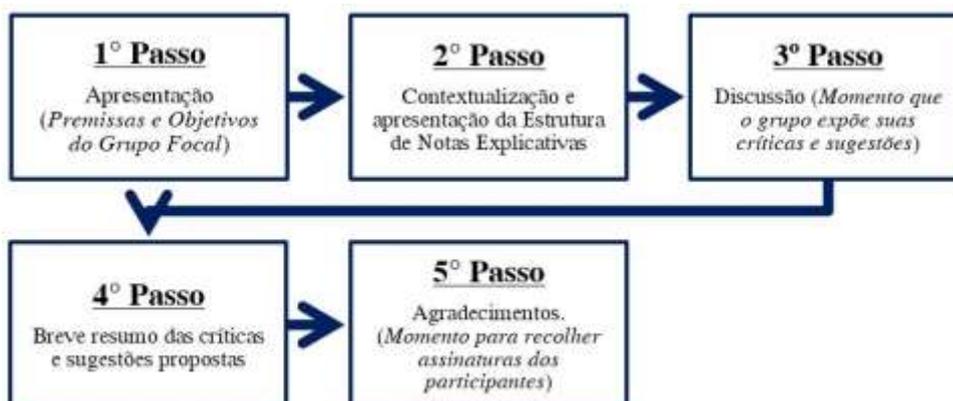


Figura 7: Fluxograma para realização do Grupo Focal

Fonte: Elaboração do autor

Foi realizada gravação em áudio dos diálogos e interações ocorridas no encontro, que foi transcrito conforme Apêndice 7, ao final dessa dissertação. 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.

## Capítulo 4

### 4 ANÁLISE DOS DADOS

#### 4.1 NOTAS EXPLICATIVAS NOS ESTADOS E SUAS CAPITAIS

Os apêndices 5 e 6, 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.

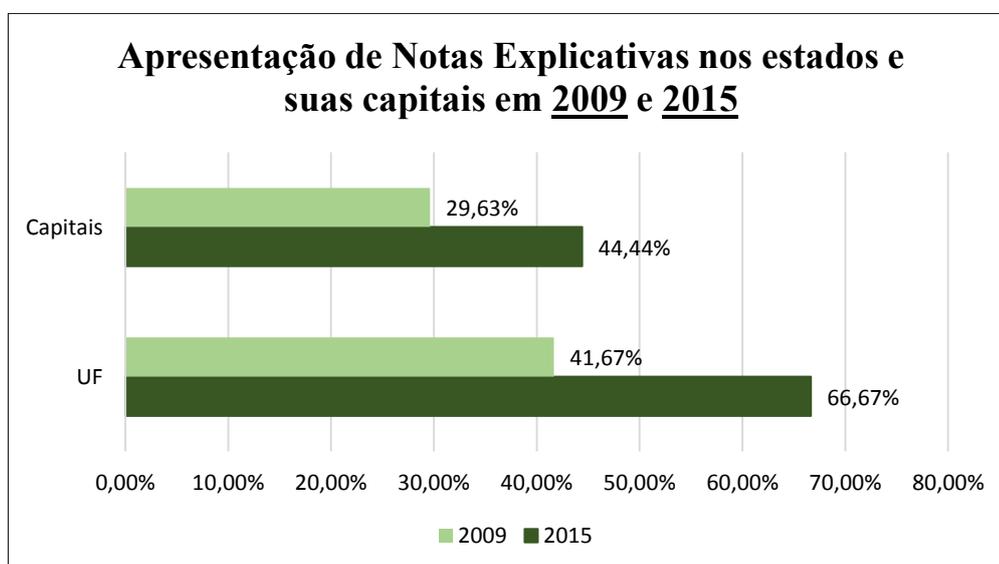


Gráfico 1: Apresentação de Notas Explicativas nos Estados e suas Capitais em 2009 e 2015 (em %)  
Fonte: Elaboração do autor, a partir dos dados da pesquisa.

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.

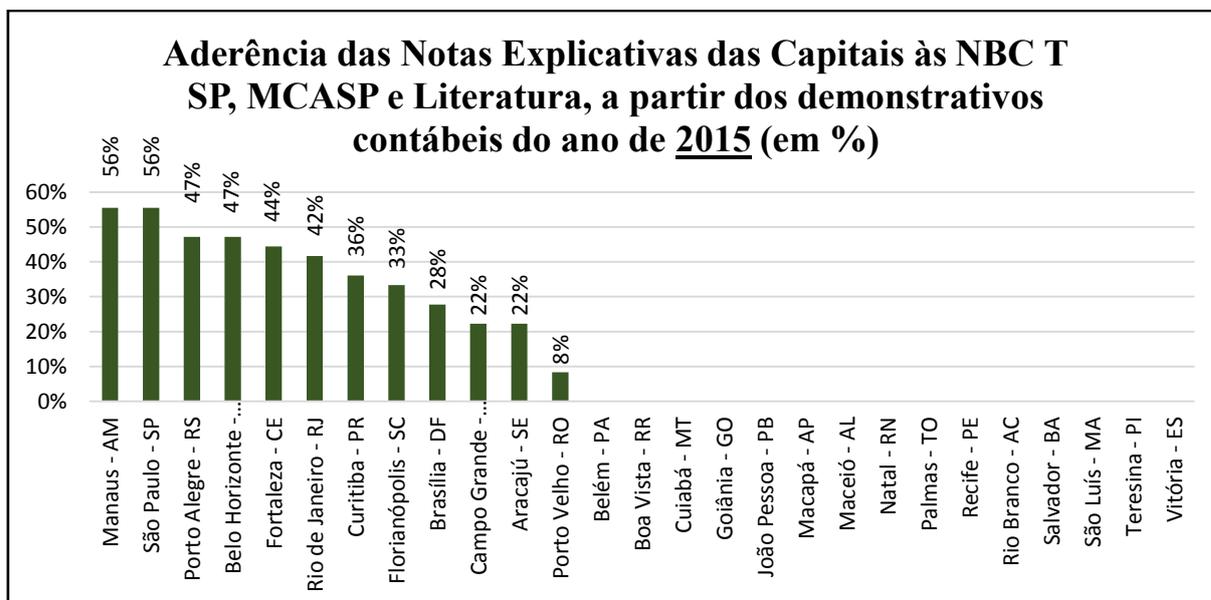


Gráfico 3: Aderência das Notas Explicativas das capitais às NBC T SP, MCASP e literatura, a partir dos demonstrativos contábeis do ano de 2015.

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 evidenciam a não observância de normas obrigatórias 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.

## Capítulo 5

### 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 Fucape - Unidade 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 proposta, as notas explicativas das diferentes entidades que viessem a utilizá-la.	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 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 do Apêndice 7:

[...] **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**

<b>N.E. n°</b>	<b>Base normativa ou da Literatura</b>	<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. 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).</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		<b>DATA:</b>

	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 (Resumo):	
	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 (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades)
	NBC T SP – Estrutura Conceitual	Se for o caso, descrever a fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);
	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); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - acrescentar mais linhas se necessário
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - acrescentar mais linhas se necessário

## SEÇÃO II

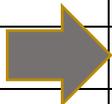
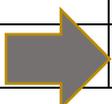
### INFORMAÇÕES DE SUPORTE E DETALHAMENTO DE ITENS

			Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
<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 (Descrever critério de avaliação ou impossibilidade de mensuração):		

	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 (Descrever critério de mensuração ou impossibilidade de mensuração)		
	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> <li>• O valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <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 - acrescentar mais linhas se necessário
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - acrescentar mais linhas se necessário

			Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
<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 - acrescentar mais linhas se necessário
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - acrescentar mais linhas se necessário

			Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
<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 (processados e não processados)		

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

		Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>			
	MCASP p. 65	Houve VPD ou VPA relevante, lançada em decorrência da Portaria STN nº 327/2001 (Repasse a maior ou a menor do FPM)?	
	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 - acrescentar mais linhas se necessário
[...]	BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	

		Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
<b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA</b>			
	MCASP, p. 406	Descrever os itens que compõem os fluxos de caixa mais relevantes	
		[...]	Incluir mais linhas, se necessário
	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	
		[...]	Incluir mais linhas, se necessário
[...]	MAR BOGONI (2010);	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - acrescentar mais linhas se necessário	
[...]	BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)		

			Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
<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 - acrescentar mais linhas se necessário		
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - acrescentar mais linhas se necessário		

			Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
<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 - acrescentar mais linhas se necessário		
[...]		Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - acrescentar mais linhas se necessário		

<b>SEÇÃO III</b>				
<b>OUTRAS INFORMAÇÕES</b>				
	MCASP, p. 28, 250, 411; NBC	Descrever os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada		

	T SP 16.8;	Descrever os aspectos dos contratos de concessão realizados					
		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					
		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. **Resolução nº1.128/2008** – Aprova a NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: [http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28022012.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.129/2008** – Aprova a NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: [http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28022012.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.130/2008** – Aprova a NBC T SP 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: [http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28022012.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.131/2008** – Aprova a NBC T SP 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: [http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28022012.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.132/2008** – Aprova a NBC T SP 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: [http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28022012.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.133/2008** – Aprova a NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: [http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28022012.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T SP 16.6R1**. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.134/2008** – Aprova a NBC T SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.135/2008** – Aprova a NBC T SP 16.8 – Controle Interno. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.136/2008** – Aprova a NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.137/2008** – Aprova a NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do

Setor Público. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.137/2008** – Aprova a NBC T SP 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.437/13**. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2013/001437](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001437). Acesso em: 1 jun. 2015.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T SP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T SP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação**. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T SP 02 – Receita de Transação com Contraprestação**. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T SP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T SP 04 - Estoques**. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). Acesso em: 13 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T SP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente**. Disponível em: [http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC\\_TSP\\_04012017.pdf](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf). 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, nº60, 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, nº3, 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, nº2, 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, nº2, p. 49-81, 2016.

## APÊNDICES

### APÊNDICE 1 - NOTAS EXPLICATIVAS NA NBC T SP 16.6 a 16.11

NORMAS RELACIONADAS ÀS NOTAS EXPLICATIVAS NAS NBC T SP 16.6 a 16.11	
Normas de aplicação geral obrigatórias	“Normas de aplicação específica obrigatórias” e “gerais e específicas facultativas”
(NBC T SP 16.6 – Item 39). As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.	(NBC T SP 16.10 – Item 27). 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
(NBC T SP 16.6 – Item 40). As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.	(NBC T SP 16.10 – Item 29). No caso de transferências de ativos, o valor atribuído deverá ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deverá ser evidenciado em notas explicativas.
(NBC T SP 16.6 – Item 41). As notas explicativas devem incluir os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.	(NBC T SP 16.10 – Item 33). No caso de ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração, o critério de mensuração e avaliação deverá ser evidenciado em notas explicativas.
(NBC T SP 16.7 – Item 8). As demonstrações contábeis consolidadas deverão ser complementadas por notas explicativas que contenha a identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação. As notas explicativas devem incluir ainda, os procedimentos adotados na consolidação.	(NBC T SP 16.11 – Item 13). As entidades do setor público deverão promover a evidenciação de demonstração de custos, evidenciando em notas explicativas, os objetos de custos definidos previamente, e demonstrando separadamente:

<p>(NBC T SP 16.9 – Item 16). As demonstrações contábeis devem divulgar para cada classe de imobilizado em nota explicativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• O método utilizado;</li> <li>• A vida útil econômica utilizada;</li> <li>• O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;</li> <li>• As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O montante de custos dos principais objetos sob a dimensão programática (programas e ações, projetos e atividades), dimensão institucional ou organizacional e funcional;</li> <li>• Os critérios de comparabilidade utilizados</li> <li>• Método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação</li> </ul>
	<p>(NBC T SP 16.7 – Item 8). As demonstrações contábeis consolidadas deverão ser complementadas por notas explicativas que contenha: a) Razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram incluídas na consolidação; b) A natureza e o montantes dos ajustes efetuados, se for o caso; c) Eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas, se for o caso.</p>

## APÊNDICE 2 - NOTAS EXPLICATIVAS NA NBC T SP – ESTRUTURA CONCEITUAL

NORMAS RELACIONADAS ÀS NOTAS EXPLICATIVAS NA NBC T SP – ESTRUTURA CONCEITUAL	
Normas de aplicação geral obrigatórias	“Normas de aplicação específica obrigatórias” e “gerais e específicas facultativas”
	<p>(NBC T SP – Estrutura Conceitual - Item 8.24) A informação evidenciada nas notas explicativas <b>pode</b> incluir também:</p> <p>(a) os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades);</p> <p>(b) a fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);</p>

	<p>(c) os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);</p> <p>(d) os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade, por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições;</p> <p>(e) a informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.</p>
	<p>(NBC T SP – Estrutura Conceitual - Item 2.17) Para auxiliar os usuários a entender, interpretar e inserir em contexto a informação apresentada nas demonstrações contábeis, os RCPGs também podem fornecer informações financeiras e não financeiras que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis, inclusive as informações sobre questões relacionadas ao governo ou outra entidade do setor público, tais como: (a) a conformidade com os orçamentos aprovados e outra regulamentação relativa às suas operações; (b) as atividades de prestação de serviços e os seus respectivos resultados durante o exercício; (c) as expectativas relacionadas às atividades da prestação de serviços e outras atividades no futuro, bem como as consequências, em longo prazo, das decisões tomadas e das atividades realizadas durante o exercício, inclusive aquelas que possam impactar as expectativas sobre o futuro.</p>
	<p>(NBC T SP – Estrutura Conceitual - Item 2.28) 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, podem ser apresentadas nos RCPGs, em notas explicativas às demonstrações contábeis ou em relatórios separados. Tal informação irá auxiliar os usuários a entenderem melhor, e no contexto adequado, as informações financeiras e não financeiras incluídas nos RCPGs e, ainda, aprimorar o papel dos RCPGs, no sentido de fornecer informação útil para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.</p>

## APÊNDICE 3 - NOTAS EXPLICATIVAS NA NBC T SP 01 A 05

<b>NORMAS RELACIONADAS ÀS NOTAS EXPLICATIVAS NA NBC T SPs 01 A 05</b>	
<b>Normas de aplicação geral obrigatórias</b>	<b>“Normas de aplicação específica obrigatórias” e “gerais e específicas facultativas”</b>
<p>(NBC T SP 01 - Item 106) A entidade deve divulgar em notas explicativas ou apresentar nos relatórios contábeis de propósito geral:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• O montante da receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Tributos, demonstrando separadamente as principais classes de tributos;</li> <li>○ Transferências, demonstrando separadamente as principais classes de receita de transferência;</li> </ul> </li> <li>• O montante de recebíveis reconhecido em relação à receita sem contraprestação;</li> </ul>	<p>(NBC T SP 01 - Item 106) A entidade deve divulgar em notas explicativas ou apresentar nos relatórios contábeis de propósito geral:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• O montante dos passivos reconhecido 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>
<p>(NBC T SP 01 – Item 107) A entidade deve divulgar em notas explicativas às demonstrações contábeis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;</li> </ul>	<p>(NBC T SP 01 – Item 107) A entidade deve divulgar em notas explicativas às demonstrações contábeis:</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>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, as bases pelas quais o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;</li> </ul>	<p>(NBC T SP 03 – Item 99) Sempre que a entidade optar por reconhecer, nas suas demonstrações contábeis, provisões para benefícios sociais para os quais ela não recebe compensação aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços prestados, diretamente em retorno dos beneficiários, deve prestar as informações exigidas nos itens 97 e 98 em relação a essas provisões.</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Para as principais classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo; e</li> </ul>	<p>(NBC T SP 03 – Item 105) Quando a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços for provável, a entidade deve evidenciar breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data das demonstrações contábeis e, quando aplicável, uma estimativa de seu efeito financeiro.</p>
<p>(NBC T SP 02 – Item 39) A entidade deve divulgar: (a) 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; (b) 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) <i>royalties</i>; e (v) dividendos ou distribuições similares. (c) o valor das receitas provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.</p>	<p>(NBC T SP 03 – Item 102) Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve realizar as evidenciações exigidas pelos itens 97, 98 e 100 de modo a mostrar a ligação entre a provisão e os passivos contingentes.</p>
<p>(NBC T SP 03 – Item 97) Para cada tipo/classe de provisão, a entidade deve divulgar: (a) o valor contábil no início e no final do período; (b) provisões adicionais realizadas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes; (c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período; (d) valores não utilizados revertidos durante o período; e (e) o aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.</p>	<p>(NBC T SP 03 – Item 103) A entidade pode, em certas circunstâncias, fazer uso de avaliação externa para mensurar a provisão. Nesses casos, pode ser útil a divulgação de informação relacionada à avaliação.</p>
<p>(NBC T SP 03 – Item 98) A entidade deve divulgar os seguintes pontos para cada tipo/classe de provisão: (a) breve descrição da natureza da obrigação e do prazo esperado para qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços; (b) indicativo das incertezas relacionadas ao valor ou prazo dessas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve divulgar as principais premissas realizadas acerca dos futuros eventos, conforme apresentado no item 58; e (c) valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na forma do reembolso.</p>	<p>(NBC T SP 03 – Item 108) A entidade deve declarar o fato sempre que alguma informação exigida pelos itens 100 e 105 não for evidenciada por não ser possível.</p>

<p>(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 na data das demonstrações contábeis, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável: (a) uma estimativa de seus efeitos financeiros; (b) uma indicação das incertezas em relação ao valor ou à periodicidade de saída; e (c) a possibilidade de algum reembolso.</p>	<p>(NBC T SP 03 – Item 109) Nos casos em que a evidenciação de informação prejudique a posição da entidade em disputa com outras partes em matéria relacionada à provisão, ativo ou passivo contingente, a entidade não precisa evidenciar a informação, mas deve evidenciar a natureza geral da disputa, junto com o fato e a razão pela qual a informação não foi divulgada.</p>
<p>(NBC T SP 04 – Item 47) A entidade deve divulgar nas demonstrações contábeis: (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo critérios de valoração utilizados; (b) o valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas da entidade; (c) o valor de estoques contabilizados pelo valor justo menos as despesas de venda; (d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período; (e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecido como despesa no resultado do período, de acordo com o item 42; (f) o valor de qualquer reversão de redução do valor dos estoques reconhecido no resultado do período, de acordo com o item 42; (g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques, de acordo com o item 42; e (h) o valor contabilizado de estoques dados como garantia a passivos.</p>	<p>(NBC T SP 04 – Item 48) A informação relativa a valores contábeis reconhecidos nas diferentes classificações de estoques e a extensão das alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados. Os estoques de prestador de serviços devem ser classificados como estoques em elaboração.</p>
	<p>(NBC T SP 04 – Item 50) Algumas entidades adotam um formato para a demonstração do resultado que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com esse formato, a entidade apresenta uma análise usando uma classificação baseada na natureza das despesas. Nesse caso, a entidade deve divulgar os custos reconhecidos como despesa para matérias-primas e outros materiais, mão de obra e outros custos de transformação, em conjunto com a variação líquida nos estoques no período.</p>
	<p>(NBC T SP 05 – Itens 32 e 33) As seguintes evidenciações devem ser fornecidas, em cada exercício, individualmente para cada acordo de concessão de serviços significativos (ou de modo agregado para cada classe de acordo de concessão de serviços): a) descrição do acordo; b) termos significativos do acordo que possam afetar seu montante, momento e segurança acerca dos seus fluxos de caixa futuros; c) a natureza e a extensão; e d) alterações no acordo ocorridas durante o exercício.</p>

## APÊNDICE 4 - NOTAS EXPLICATIVAS NO MCASP

NORMAS RELACIONADAS ÀS NOTAS EXPLICATIVAS NO MCASP	
Normas de aplicação geral obrigatórias	“Normas de aplicação específica obrigatórias” e “gerais e específicas facultativas”
Distinguir a informação exposta e a informação evidenciada por meio da localização assegura que esses itens podem ser realçados com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas, os quais se relacionam diretamente a questões de comunicação, como, por exemplo, os itens da demonstração que evidencia a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade (MCASP 7ª Edição, p. 29);	A informação evidenciada nas notas explicativas pode incluir também: a) Os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada; b) A fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis); c) Os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes); d) Os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade (por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições); e) A informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos. (MCASP 7ª Edição, p. 28);
As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. (MCASP 7ª Edição, p. 29);	Para os municípios que efetuaram registro contábil, de acordo com Portaria STN nº 327, de 27 de agosto de 2001 (Sobre o recebimento a maior ou a menor do FPM), o passivo ou ativo registrado deverá ser baixado em contrapartida com a variação aumentativa ou diminutiva respectivamente. Sendo o valor relevante, justificar mudança de procedimento em nota explicativa. (MCASP 7ª Edição, p. 65);
O ajuste de exercícios anteriores, o teste de impairment, a reavaliação de ativos, a depreciação, amortização e exaustão devem ser seguidos de notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 198);	O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 157);
A entidade deve evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis: a) As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação; b) Para as principais classes de receita de transações sem	Deve ser evidenciado em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada. (MCASP, 7ª Edição, p. 161);
	No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, este deve ser evidenciado em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 161);

<p>contraprestação, as bases pelas quais o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado; (MCASP, 7ª Edição, p. 210);</p>	<p>No caso de Impairment, a entidade deve divulgar em notas explicativas: a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; b) O valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida; c) Se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso; d) 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; f) Para um ativo individual, a natureza do ativo. (MCASP, 7ª Edição, p. 198);</p>
<p>A metodologia adotada para o registro orçamentário deve ser evidenciada em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 274 e 282);</p>	<p>No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o fato deve ser evidenciado em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 172);</p>
<p>O Balanço Orçamentário deverá ser acompanhado de notas explicativas que divulguem, ao menos: a) o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando relevante; b) o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário); c) 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; d) 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, 7ª Edição, p. 375);</p>	<p>Não é necessário que o ente possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo também essa particularidade ser evidenciada em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 190);</p> <p>No caso de perdas, a entidade deve divulgar em notas explicativas os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem. (MCASP, 7ª Edição, p. 198);</p> <p>No caso de Ajustes de Exercícios Anteriores, a entidade deve divulgar em notas explicativas: a) Data de corte adotada pelo ente; b) Período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste; c) Montante total do impacto diminutivo ou aumentativo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva desvalorização estimada; d) Se foi ou não utilizado avaliador independente, e para quais itens do ativo; e) Base de mercado usada por classe de ativo. (MCASP, 7ª Edição, p. 198);</p> <p>No caso de Depreciação, Amortização e Exaustão, a entidade deve divulgar em notas explicativas para cada classe de ativo: a) O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; b) O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; c) As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados. (MCASP, 7ª Edição, p. 198);</p> <p>O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 161);</p>

<p>O Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos. (MCASP, 7ª Edição, p. 392);</p>	<p>No caso de Reavaliação, a entidade deve divulgar em notas explicativas: a) A data efetiva da reavaliação; b) Se foi ou não utilizado avaliador independente; c) Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens; d) Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação; e) Para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo. (MCASP, 7ª Edição, p. 199);</p>
<p>As notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática. Cada quadro ou item a que uma nota explicativa se aplique deverá ter referência cruzada com a respectiva nota explicativa. (MCASP, 7ª Edição, p. 409);</p>	<p>A entidade deve constituir ajuste para perdas de créditos relativos a tributos. A metodologia utilizada para cálculo do ajuste para perdas deve ser aquela que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 204);</p>
	<p>No caso de Reversão do Ajuste para Perdas de Crédito Tributário, quando verificado o recebimento ou alteração nas bases de mensuração, deverá ser providenciada evidenciação em notas explicativas). (MCASP, 7ª Edição, p. 204);</p>
	<p>A entidade deve evidenciar em notas explicativas ou apresentar nos relatórios contábeis de propósito geral: a) O montante de receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente os tributos, e suas principais classes e as transferências e suas principais classes; b) O montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação; c) O montante dos passivos reconhecidos referentes aos ativos transferidos sujeitos a condições; d) O montante dos passivos reconhecidos em relação aos empréstimos subsidiados que são sujeitos a condições sobre os ativos transferidos; e) O montante dos ativos reconhecidos que estão sujeitos a restrições e a natureza de tais restrições; f) A existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação; g) O montante de quaisquer passivos perdoados. (MCASP, 7ª Edição, p. 210)</p>
	<p>Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem de um mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve divulgar a relação entre a provisão e os passivos contingentes. (MCASP, 7ª Edição, p. 210);</p>
	<p>Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais. No entanto, deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas. A divulgação só é dispensada nos casos em que a saída de recursos for considerada remota. (MCASP, 7ª Edição, p. 210);</p>

Para cada tipo\classe de provisão, a entidade deve evidenciar: a) O valor contábil no início e no final do período; b) Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes; c) Montantes utilizados (isto é, incorridos e imputados contra a provisão) durante o período; d) As quantias não utilizadas revertidas durante o período; e) O aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto. (MCASP, 7ª Edição, p. 221);

Para cada tipo/classe de passivo contingente, a entidade deve evidenciar, em notas explicativas, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável: a) A estimativa de seu efeito financeiro; b) A indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída; e c) A possibilidade de algum reembolso; (MCASP, 7ª Edição, p. 221);

Para cada tipo\classe de provisão, recomenda-se que seja evidenciado: a) Uma breve descrição da natureza da obrigação e a periodicidade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços; b) Uma indicação das incertezas sobre o valor ou a periodicidade destas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve evidenciar as principais premissas feitas a respeito dos eventos futuros; c) O montante de algum reembolso previsto, declarando o valor de qualquer ativo reconhecido para tal reembolso. (MCASP, 7ª Edição, p. 221);

Os ativos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais, uma vez que podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas. No entanto, quando uma entrada de recursos for considerada provável, eles deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 222);

Para cada classe de ativo contingente, a entidade deve evidenciar, em notas explicativas, uma descrição da natureza do ativo contingente e, quando aplicável, a estimativa de seu efeito financeiro, mensurada em conformidade com os critérios utilizados para a mensuração das provisões. (MCASP, 7ª Edição, p. 222);

Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem de um mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve divulgar a relação entre a provisão e os passivos contingentes. (MCASP, 7ª Edição, p. 210);

Todos os aspectos de um contrato de concessão de serviços devem ser considerados para a apropriada evidenciação em notas explicativas. Em cada exercício financeiro, o concedente deverá evidenciar as seguintes informações em relação aos contratos de concessão de serviços públicos: a) Descrição do contrato; b) Cláusulas significativas do contrato, que possam afetar seu montante, prazo, e a segurança acerca dos fluxos de caixa futuros (por exemplo, o prazo da concessão, datas de revisão/renegociação de valores, e as bases nas quais as revisões de valores ou renegociações são determinadas); c) A natureza e extensão (de: i. Direitos de uso de ativos específicos; ii. Direitos esperados de que a concessionária forneça serviços específicos em relação ao contrato de concessão; iii. Ativos da concessão reconhecidos como ativos durante o exercício financeiro, incluindo ativos existentes no concedente e reclassificados como ativos da concessão; iv. Direitos de receber ativos específicos no final do contrato da concessão; v. Opção de renovação e término do contrato de concessão; vi. Outros direitos e obrigações; vii. Obrigações de fornecer ao concessionário acesso aos ativos da concessão ou qualquer outro ativo gerador de receitas); d) Mudanças no contrato que ocorrerem durante o exercício financeiro; (MCASP, 7ª Edição, p. 250);

Para os entes com RPPS, os Balanços Orçamentários, tanto do ente quanto do RPPS, devem ser acompanhados de notas explicativas esclarecendo se o superávit ou déficit orçamentário decorre do RPPS. (MCASP, 7ª Edição, p. 293 e 294);

No caso de adoção de metodologia de contabilização da Dívida Ativa, de seus ajustes para perdas distinta da apresentada no MCASP deverão ser apresentadas em Notas Explicativas a motivação e a metodologia de contabilização adotadas. (MCASP, 7ª Edição, p. 313);

A metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas da dívida ativa deverão ser divulgadas em Notas Explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 324);

Os efeitos do reconhecimento inicial do Ajuste a Valor Recuperável da Dívida Ativa, para os entes que ainda não adotam tal procedimento, deverá ser lançado diretamente no patrimônio líquido, evitando distorções na Demonstração da Variação Patrimonial (DVP). A adoção inicial desse procedimento deverá ser divulgada em Notas Explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 325);

Recomenda-se a utilização de notas explicativas para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e de reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações. (MCASP, 7ª Edição, p. 364);

Os Balanços Orçamentários não consolidados (de órgãos e entidades, por exemplo), poderão apresentar desequilíbrio e déficit orçamentário, pois muitos deles não são agentes arrecadadores e executam despesas orçamentárias para prestação de serviços públicos e realização de investimentos. Esse fato não representa irregularidade, devendo ser evidenciado complementarmente por nota explicativa que demonstre o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício. (MCASP, 7ª Edição, p. 375);

O Balanço Orçamentário deverá ser acompanhado de notas explicativas que divulguem, ao menos: a) as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária; b) a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário; (MCASP, 7ª Edição, p. 375);

As receitas orçamentárias serão apresentadas líquidas de deduções. O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos pode ser apresentado em quadros anexos ao Balanço Financeiro e em Notas Explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 381);

Eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro, deverão ser evidenciados em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 381);

O Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos. Recomenda-se o detalhamento das seguintes contas: a) Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo; b) Imobilizado; c) Intangível; d) Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo; e) Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo; f) Demais elementos patrimoniais, quando relevantes. Também é recomendado que as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão. (MCASP, 7ª Edição, p. 392);

Os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais. É facultativo o detalhamento dos saldos em notas explicativas. (MCASP, 7ª Edição, p. 392);

A DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem as VPA e as VPD forem relevantes. (MCASP, 7ª Edição, p. 399);

Algumas circunstâncias poderão ser apresentadas em notas explicativas à DVP, ainda que seus valores não sejam relevantes, por exemplo: a. Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado; b. Baixas de investimento; c. Constituição ou reversão de provisões. (MCASP, 7ª Edição, p. 399);

A DFC deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes. (MCASP, 7ª Edição, p. 406);

O ente deverá divulgar os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pelo ente, mas que não estejam disponíveis para uso imediato. As circunstâncias da indisponibilidade desses recursos envolvem, por exemplo, restrições legais ou controle cambial. (MCASP, 7ª Edição, p. 406);

As transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa, como aquisições financiadas de bens e arrendamento financeiro, não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas à demonstração, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas transações. (MCASP, 7ª Edição, p. 406);

Eventuais ajustes relacionados às retenções deverão ser evidenciados em notas explicativas à DFC. (MCASP, 7ª Edição, p. 406);

A fim de facilitar a compreensão e a comparação das DCASP com as de outras entidades, sugere-se que as notas explicativas sejam apresentadas na seguinte ordem: a) Informações gerais (como: i. Natureza jurídica da entidade; ii. Domicílio da entidade; iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade; iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis); b) Resumo das políticas contábeis significativas (por exemplo: i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável; ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas. iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis); c) Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; d) Outras informações relevantes (Por exemplo: i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas; iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro; iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.). (MCASP, 7ª Edição, p. 409)

Os julgamentos exercidos pela aplicação das políticas contábeis que afetem significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis devem ser divulgados em notas explicativas, por exemplo: a) classificação de ativos; b) constituição de provisões; c) reconhecimento de variações patrimoniais; e d) transferência de riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos para outras entidades. (MCASP, 7ª Edição, p. 410);

As notas explicativas devem divulgar os pressupostos das estimativas dos riscos significativos que podem vir a causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos ao longo dos próximos doze meses. Devem ser detalhadas a natureza e o valor contábil desses ativos e passivos na data das demonstrações. (MCASP, 7ª Edição, p. 411)

## APÊNDICE 5 – 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	1	0	0	0	0	1	0	0	1	36	3

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	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	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	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	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	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	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	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	<b>36</b>	<b>5</b>	

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	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	0	1	0	2	0	0	2	2	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	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	0	1	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	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 6 – 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	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	0	1	0	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	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	24	5



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	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	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	1	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	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



## APÊNDICE 7 – TRANSCRIÇÃO DO ÁUDIO DA GRAVAÇÃO DO GRUPO FOCAL

### TRANSCRIÇÃO DO ÁUDIO DO GRUPO FOCAL REALIZADO EM 12/05/2017 NA FUCAPE – RJ:

**Apresentador:** Márcio Hipólito de Abreu

**Moderador:** Professor João Eudes Bezerra Filho

**Participantes:** Profissionais de Contabilidade do Setor Público – alunos do mestrado em Ciências Contábeis da Fucape – RJ e outros convidados de órgãos públicos e entidades da cidade do Rio de Janeiro - RJ.

**Observação nº1:** Como não foi possível identificar o nome dos participantes no áudio, na transcrição ele foi identificado somente como “participante”, sempre que alguém, que não fosse o professor ou o apresentador, falava.

**Observação nº2:** As palavras estão escritas da forma como foram faladas, como “tô” em vez de “estou”, “pra” em vez de para, etc.

### Transcrição do Áudio

*[Áudio inicia às 18:37 horas de sexta-feira, 12 de maio de 2017, no laboratório de informática da Unidade Fucape Rio de Janeiro - Rua da Assembleia, nº 98, 3º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ. Estão presentes o Professor João Eudes, o apresentador Márcio Hipólito e mais 8 profissionais de contabilidade do setor público. Logo após o início da apresentação chegaram mais dois participantes].*

- **Apresentador:** *[gravação inicia em meio aos cumprimentos]* ...com licença, pessoal, está dando para enxergar direitinho aí? Bom, aqui é o seguinte: Esses aqui são os slides da minha qualificação, que eu apresentei lá em Vitória. Eu sou aluno do mestrado em Ciências Contábeis, da turma de 2015 e eu me qualifiquei agora no mês de março. E, eu estou tratando da “Estrutura de Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do Setor Público – as DCASP – como uma proposta de métricas para atendimento à convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social”. Bom, só uma contextualização rápida: as notas explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis. Tem lá o Balanço Patrimonial, a DVP, os Balanços Orçamentário, Financeiro, a DFC e tem as Notas Explicativas, como parte integrante

do conjunto das demonstrações contábeis. Isso está lá na Norma Brasileira [*de contabilidade*] Estrutura Conceitual, que foi publicada em outubro do ano passado. A literatura indica que elas contribuem para maior compreensibilidade e transparência das contas públicas. As DCASP seguem as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, desenvolvido pela STN. É comum a falta de notas explicativas no setor público. Isso também foi encontrado na literatura, é bem comum...

[*Nesse momento chegam mais 2 novos participantes na sala*]

- **Moderador:** [*se direcionando aos novos participantes*] Boa noite!

- **Participantes:** [*as participantes que acabaram de entrar*] boa noite!

- **Moderador:** Sejam bem-vindas, vocês estão vindo do Ministério Público, né?

- **Participantes:** Sim, é.

- **Moderador:** Sejam vindas, podem ficar a vontade, a gente já estava começando aqui já. Márcio, aí você se apresente novamente, tá? Eu sou o João Eudes, essa é a turma de mestrado da FUCAPE, está certo? O Márcio é o apresentador do Grupo Focal.

- **Apresentador:** Boa noite! Eu sou da turma de Vitória, do mestrado em Ciências Contábeis, e esses aqui são os slides da minha qualificação. Depois que eu terminar os slides eu vou aplicar [*conduzir*] o Grupo Focal, que é o que a Banca determinou que eu fizesse. Eu estou contextualizando as notas explicativas. Vou voltar aqui. A minha dissertação trata da Estrutura de notas explicativas às DCASP, como proposta de métricas para a convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. Se eu estiver falando meio baixo, vocês me digam por favor. Está numa altura legal? [*o tom de voz*] Aqui, as notas explicativas: elas são parte integrante das demonstrações contábeis, está lá na Norma [*Brasileira de Contabilidade*] Estrutura Conceitual, elas contribuem para maior compreensibilidade e transparência das contas públicas. Há evidências na literatura que indicam isso. As DCASP seguem as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público e o MCASP da STN. Tais normas estão alinhadas as Normas Internacionais de Contabilidade Pública. É comum a falta de notas explicativas no setor público, isso também é indicado na literatura e é bem comum. Vocês estão fazendo de DCASP, né?

- **Participantes** [*mutuamente*]: Sim.

- **Apresentador:** Vocês encontraram notas explicativas nos trabalhos de vocês?

- **Participante:** Sim.

- **Participante:** Sim, eu encontrei: São Paulo.

- **Participante:** Sim, Rio de Janeiro.

- **Apresentador:** Mas é estado ou município [*o trabalho*]?

- **Participante:** Município.

- **Participante:** Eu peguei o Município de Niterói;

- **Participante:** Alto da Boa Vista.

- **Apresentador:** O Professor João Eudes orientou a Ivaneide Braga, na dissertação de mestrado dela também lá em Vitória, e ela fez [*estudou*] as DCASP dos municípios pernambucanos. Na dissertação dela, 75% dos municípios [*estudados*] não tinham notas explicativas. E é um tema muito importante [*as notas explicativas*], porque ele contribui para as DCASP serem compreensivas e transparentes. Com base nessa contextualização, eu vou apresentar minha questão de pesquisa. Esse estudo se propõe a discutir: Qual a estrutura informacional das notas explicativas às DCASP, publicadas pelos entes federativos brasileiros, de acordo com as normas de contabilidade, o MCASP e a literatura atual, que possa contribuir para a compreensibilidade e transparência das contas públicas, de forma a instrumentalizar o controle social. Então, qual estrutura de notas explicativas é mais adequada, para poder permitir isso aqui: compreensibilidade, transparência e instrumentalização do controle social. Está claro? [*participantes balançam a cabeça assertivamente*]. O objetivo foi de desenvolver uma estrutura comum de notas explicativas às DCASP que pudesse ser utilizada pelos entes federativos brasileiros, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público, do MCASP e da literatura, para maior compreensibilidade e transparência das contas públicas, de forma a instrumentalizar o controle social. Certo? Aí vem os objetivos específicos. Para poder chegar ao resultado final que é desenvolver uma estrutura comum de notas explicativas para os entes da federação, a gente seguiu esses passos: Primeiro, verificou-se na literatura os quesitos que deveriam constar nas notas explicativas, além dos estabelecidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade e pelo MCASP. Depois disso, verificou-se se os Estados e o Distrito Federal apresentaram notas explicativas às DCASP. Isso considerando a prestação de contas do Exercício de 2015. Identificar dentre esses estados e capitais, que apresentaram notas explicativas, se eles cumpriam com as normas, para evidenciação de notas explicativas, das NBC T SPs, MCASP e os quesitos observados na literatura. Está ficando claro? A partir disso, elaborar um ranking dos estados e capitais com maior aderência das notas explicativas às Normas, ao MCASP e a Literatura. Por fim, desenvolver e apresentar a estrutura para que pudesse ser utilizada pelos entes federativos. Certo? Aqui a metodologia: [*o trabalho teve*] abordagem predominantemente qualitativa, com pesquisa bibliográfica e documental. Eu entrei nos sites de todos os tribunais de contas estaduais, portais da transparência, secretarias da fazenda, qualquer local lá no site da prefeitura ou do estado que pudesse conter informação contábil. Eu entrei, baixei os relatórios, fui pesquisando

para poder recolher todas as notas explicativas dos 27 estados e capitais. Depois de recolher todas as notas explicativas, fiz a aplicação de um *check-list* a partir de [uma] escala likert estrutura em quatro pontos. Primeiro eu vou apresentar o *check-list* e depois eu mostro a escala. Aqui foram 18 questões: foram 5 questões extraídas das normas brasileiras de contabilidade do setor público – as NBC T SP, foram 10 questões extraídas do MCASP e 3 da literatura. Assim, nem tudo que tinha... [não continua] tudo que se referia às notas explicativas nas NBC T [SP], no MCASP e na literatura pesquisada, tudo que se referia à nota explicativa lá eu fui catalogando. Fui anotando em uma tabela lá e tal. Só que tem algumas normas que são de aplicação geral e outras que tem uma aplicação mais específica. Por exemplo: uma transferência de imobilizado, entre dois entes. A entidade que recebe, ela contabiliza o bem pelo valor que era contabilizado pela entidade que está repassando. E isso deve ser evidenciado em nota explicativa. Só que vai ser evidenciado em nota explicativa se houver essa transferência. Se não houver a transferência, ela não precisa de nota explicativa. Então, isso é uma norma de aplicação específica, de evidenciação em nota explicativa, de uma norma específica. Essas eu não utilizei para elaborar o *check-list*. Foram somente as normas de aplicação geral. Tipo as políticas e os critérios contábeis utilizados: isso aí independe de qualquer coisa, além de ter que colocar elas lá em notas explicativas. Não tem nenhum procedimento contábil prévio, que vai depender dele para que seja evidenciado em nota explicativa.

- Está claro?

- Então foi a partir disso que o *check-list* foi elaborado. Foram 5 questões extraídas das NBC Ts [SP], 10 questões do MCASP e 3 da literatura. Não vou ler todas as questões porque se não fica extenso e chato também. Aqui a escala *likert* que foi utilizada, ela até recebeu muita crítica porque esse do meio aqui, o Professor Fábio Motoki até falou assim: “porque falar abobrinha é melhor que ficar calado”. [risos] Ele escreveu lá. Aí é assim: Isso aqui eu tô pensando ainda, talvez eu coloque nota um para evidenciação insuficiente e em excesso e coloque dois para adequada, né professor?

- **Moderador:** É, talvez seja o caso de se trabalhar com evidenciação parcial. A gente chama [pode chamar] de parcial mesmo né? Não atendeu totalmente.

- **Apresentador:** Então, essa foi a escala utilizada para elaborar o *ranking*, que eu vou apresentar mais a frente. Todos os entes, todas as notas explicativas... [não continua] Todos os entes que não apresentaram notas explicativas, eles já receberam zero, logo de cara, porque não tinham notas explicativas. E se a questão aqui [a nota explicativa] não atendia ao que a questão aqui pergunta, ele também tirava zero. Se a evidenciação for insuficiente, se tem notas explicativas lá, tipo da Bahia que vai falar sobre as estimativas e fala três linhas e não fica claro. E você pega a de Santa Catarina, as mesmas estimativas e tipo duas páginas com gráficos, figura ilustrativa, tabela, tudo direitinho. Então, é insuficiente nesse sentido, de que

ela [a nota explicativa] não apresentou tudo como a norma recomendasse, determinasse, que ela evidenciasse. Evidenciação em excesso, as vezes meia página seria suficiente para falar das políticas contábeis e o ente coloca dez páginas para políticas contábeis. O que é muito comum também, [por exemplo] notas explicativas do balanço patrimonial, o ente vai lá e ficava detalhando: o que é balanço patrimonial, o que é a contabilidade do setor público, o que é o MCASP. São questões que não tem muita relação com nota explicativa. Então isso foi excessivo. Então esses dois aqui estão com uma pontuação intermediária, tem aquele que não apresentou nada e aquele que apresentou de modo adequado. Essa evidenciação adequada adotou [ela seguiu] os conceitos de Ludícibus e do Hendriksen e Van Breda, ambos de 2010. Ele detalha [eles detalham] lá que evidenciação adequada é aquela que nem é insuficiente, que não deixa de mencionar os aspectos relevantes de serem evidenciados, mas que também não é em excesso, não vai ficar falando abobrinha lá só pra não ter que falar o que realmente importa.

- Aqui [apontando para os slides] já são os resultados: 44% das capitais apresentaram notas explicativas. 67% das unidades da federação, os estados e o Distrito Federal, apresentaram notas explicativas. Observem que menos da metade das capitais apresentaram notas explicativas. Foram 18 estados e 12 capitais. Aqui [apontando para os slides] as notas explicativas nos estados, com a pontuação obtida por cada estado que apresentou nota explicativa. Esses estados aqui não apresentaram. A pontuação é o seguinte: Como cada questão pode receber até 3 pontos e são 18 questões, cada estado poderia tirar [registrar] 54. Se ele evidenciasse as 18 de forma adequada, ele tiraria [registraria] 54. Aqui [apontando para os slides], os estados que melhor evidenciaram foram Santa Catarina, São Paulo e Bahia. As capitais que melhor evidenciaram foram São Paulo, Manaus e Porto Alegre. Essas capitais [apontando para os slides] não apresentaram notas explicativas.

- **Moderador:** Por aí vocês já tiram os municípios que não são capitais, né?

[Conversas sobrepostas, concordando com o moderador]

- **Apresentador:** Em Minas [Gerais], tem o site do Tribunal de Contas, quando você vai lá pesquisas as demonstrações contábeis do município, tem o campo lá de notas explicativas. Aí as vezes você vai lá e clica em notas explicativas e o que abre é só um PDF em branco. Muitos municípios na hora de prestar contas, para cumprir o requisito [de apresentar notas explicativas] vai lá e coloca um PDF em branco. Isso acontece. Aqui [apontando para os slides] o *ranking* dos estados e das capitais. [apontando para as primeiras colocações nos slides] Santa Catarina, São Paulo e Bahia e São Paulo, Manaus e Porto Alegre. Aqui [apontando para os slides] por fim a estrutura de notas explicativas, eu vou apresentar daqui a pouco as premissas do grupo focal, aí eu vou apresentar [a estrutura] mais detalhada. Só apresentar mais rapidamente aqui. Ela tem a seção 1 – seção de informações gerais, a seção 2 – de

suporte e detalhamento de itens e a seção 3 – outras informações. Nessa seção 2 – informação de suporte e detalhamento de itens, que são evidenciadas as notas explicativas de cada demonstração. Aí tem aqui as notas do balanço orçamentário e patrimonial, financeiro, a DVP, DFC, DMPL e da Demonstração de Custos. Então na seção 2 tem as notas explicativas das demonstrações em separado [de forma separada]. Na seção 3 – outras informações, tem o espaço aqui para colocar gráficos, as estimativas realizadas, aquilo que for mais ilustrativo é para se colocar aqui. E, no corpo da estrutura, tem uma coluna para fazer referência cruzada dos itens que estão sendo objeto de explicação. Os itens lá das demonstrações que estão sendo explicadas aqui, eles vão ter essa referência cruzada aqui. Foram muitos estados e capitais que... [não continua] Isso é uma determinação das NBCASP e do MCASP, essa referência cruzada, e foram poucos estados e poucas capitais que cumpriram isso.

- **Moderador:** É interessante aí né Márcio porque se estabelece um modelo, com pelo menos 18 itens. Se todos trabalham minimamente com 18 itens, pode até ser com 19, 20, 22, mas minimamente com 18 itens, a nota 1 vai ser nota 1 para todos os entes. A nota 2, ou 3, será nota 2 ou 3 para todos os entes. E o que a gente ganha com esse padrão? O que a gente vê muito hoje é o seguinte: A nota 1 pra um é uma referência, pra outro é outra coisa, então [o ganho] é ter um padrão, porque aí já se estabelece pelo menos uma forma única de se trabalhar né.

- **Apresentador:** É, a padronização né?

- **Moderador:** É, a padronização.

- **Apresentador:** Todas essas linhas, todas essas linhas aqui [apontando para os slides], elas foram colocadas com base em alguma norma lá das NBCASP, ou MCASP ou Literatura, como na evidenciação de gráficos e tabelas ilustrativas. Isso é uma recomendação da literatura. Essa demonstração de custos aqui [apontando para os slides] a gente nunca acha né, mas ela tá [tem] aqui o espaço para ela. E uma coluna da conta contábil de referência, se aplicável. Por exemplo: No balanço patrimonial, tem lá uma das normas de evidenciação em notas explicativas é que os ajustes decorrentes de omissões e erros anteriores e de mudanças de critérios contábeis, se houver, devem ser evidenciados lá em notas explicativas. Aí aqui [apontando para os slides] quais foram as contas que foram, que sofreram ajustes, né, aí detalha aqui [apontando para os slides]. Toda vez que houver uma nota explicativa com referência a uma conta contábil específica, aí tem a coluna dela aqui. Aí os que não são, não preenchem a coluna, tipo objetos de custos apresentados, né? [Por exemplo] ...Se não tem referência a uma conta contábil somente. E essa é a estrutura. Agora eu vou entrar no... [não continua] Aqui [apontando para os slides] as considerações finais. Maior compreensibilidade das demonstrações contábeis, contribuem para maior transparência das contas públicas. Tem um tópico lá na minha dissertação que fala bem sobre isso aqui. Faz essa associação entre compreensibilidade das DCASP e transparência. DCASP mais

compreensivas e transparentes contribuem para que o usuário primário das demonstrações contábeis, o cidadão, isso tá lá naquela normas estrutura conceitual, fique mais instrumentalizado para o exercício do controle social. A estrutura de notas explicativas apresentada poderá ser utilizada pelos contadores do setor público, para maior aderência desses demonstrativos à legislação. A banca questionou o seguinte: Essa foi uma estrutura de notas explicativas que não teve, tipo assim [por exemplo], que partiu só de uma cabeça, não teve várias pessoas criticando, que pudessem oferecer sugestões para melhorar ela. Essa é a ideia do grupo focal. O grupo focal, eu vou apresentar mais a frente, ele parte da premissa de que os discursos das relações macrossociais, eles se representam em grupos menores. Então, é por isso que tem essa validade, né. Se todos proporem melhorias e sugestões, ah retira isso, pode incluir aqui, entenderam. Aí [desse modo] a estrutura terá mais validade. Aqui, dentro das considerações finais, esses aqui [apontando para os slides] são índices de transparência do setor público. E nenhum desses índices avalia a qualidade das notas explicativas, ou mesmo das demonstrações contábeis em geral, para avaliar se um ente é transparente ou não. Esse da CGU [o índice], o Escala Brasil Transparente, ele nem considera a divulgação de demonstrações contábeis como critério para avaliar se o ente é transparente ou não. Então, as vezes pode ter um ente lá [Por exemplo] Salvador e Brasília. Brasília não, Salvador e Palmas. Palmas pode ser mais transparente que Salvador, dentro da escala da CGU, mas Palmas não apresenta demonstrações contábeis e Salvador sim. Então não tem relação a escala da CGU com mas demonstrações contábeis. Ela só avalia a navegação no site, essas questões de usabilidade do site. E é muito difícil encontrar, vocês fizeram isso vocês viram, DCASP completinha [completas] dos entes. Aí, está terminando, o último slide aqui dessa apresentação. Aí, as sugestões de pesquisas futuras é o estudo da usabilidade de sites, com enfoque em transparência das contas públicas, é uma dificuldade enorme encontrar informação. Os portais da transparência [por exemplo] faltam transparência em muitos deles. Sugere-se pesquisa relacionada a quais são os fatores sociais, econômicos, políticos ou culturais que possam afetar o nível de evidenciação das notas explicativas às DCASP. Eu não estudei aqui, porque um ente apresenta e outro não. O que que afeta essa não divulgação? Esse é um objeto... essa é uma proposta de pesquisa futura. Quais os fatores que afetam em um ente divulgar ou não nota explicativa? E é interessante. Quase não se tem trabalho relacionado a nota explicativa no Brasil. Eles [os pesquisadores] sempre utilizam, e até no exterior mesmo, eles sempre utilizam as notas explicativas como objeto de estudo para estudarem um outro tema: qualidade do lucro, leituraabilidade lá dos relatórios; mas não com foco na nota explicativa em si.

- **Moderador:** Verdade, né? Os artigos internacionais, você até me mandou uns que eu pedi, né? Eles de fato... lá nos países de referência, as notas explicativas já é uma coisa tão normal, que eles partem para estudos do conteúdo das notas explicativas. No Brasil, a gente não tem notas explicativas, como é que a gente vai estudar o conteúdo e fazer pesquisas em cima das notas explicativas? Primeiro a

gente tem que ter a nota explicativa para depois... então, estamos muito atrasados nesse aspecto. Por isso que a gente não encontra artigos internacionais, aferindo a nota explicativa como um meio para pesquisa. Você não, você está fazendo um trabalho, para que... olha, vamos ter uma nota explicativa mínima, para que a partir de agora a gente possa fazer pesquisa, colocar no portal da transparência...

- **Apresentador:** Essa é a contribuição do trabalho, né?

- **Moderador:** Perfeito.

- **Apresentador:** Foi nesse trabalho aí, de DCASP, com a dificuldade que eu tive de encontrar nota explicativa, que eu tive a ideia de fazer a ideia a dissertação com esse tema. Então é muito interessante essa segunda sugestão [de pesquisa] aqui: Quais os fatores que influenciam um ente divulgar ou não, nota explicativa. Aí eu vou abrir o outro slide aqui.

- **Moderador:** Márcio, você trouxe uma ata para o pessoal assinar?

- **Apresentador:** Eu fiz a [uma] lista.

- **Moderador:** Então vamos começar a assinar né? Aí vocês colocam nome, e-mail, e também é bom colocar se é contador, todos são contadores aqui né? Vocês são? [se direcionado a alguns participantes especificamente].

- **Participante:** Não. [risos de fundo]

- **Moderador:** Mas não tem problema não. Vamos colocar a profissão e a instituição, está bom? Se é Tribunal de Contas, Ministério Público...

- **Apresentador:** O tema está chato pessoal? [risos de fundo]

- **Participantes:** [falando mutuamente] não.

- **Moderador:** Que ele é mineirinho assim, caladinho, mas é bom [risos de fundo]

- **Apresentador:** Aí dá vontade de dormir né? As vezes falo quase dormindo [risos de fundo]. Muitas pessoas me falam que quando me ouvem dá vontade de dormir. [Risos de fundo]. Então aqui já o grupo focal, a gente vai discutir é a proposta de estrutura de notas explicativas que eu coloquei lá na dissertação. Assim, vocês podem criticar a vontade, podem falar “eu tiraria essa coluna ou essa linha”, o objetivo é discutir o layout da estrutura e o conteúdo dela também, sugestões que possam melhorar a estrutura. Aí [apontando para os slides], os grupos focais eles são técnicas de pesquisa que coletam dados através de interações grupais. Aí, Gondim, aqui [apontando para os slides], 2003, diz que os produtos gerados pelas discussões grupais são dados capazes de formular teorias, testar hipóteses e aprofundar o conhecimento sobre um tema específico. É o que a gente está buscando aqui. E a ideia de que o discurso ideológico das relações macrosociais é reproduzido nos pequenos grupos, é uma premissa básica na realização de grupos

focais. Então, a partir disso, o objetivo desse grupo focal é apresentar uma estrutura de notas explicativas às DCASP e colher críticas e sugestões do grupo sobre a forma e o conteúdo expostos, sob a perspectiva de que essa estrutura tem o propósito de convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. Então, a apresentação, premissa e objetivos, são 5 passos, não é coisa demorada. Daí eu vou detalhar as notas explicativas, a estrutura, aí nós vamos discutir, fazer um breve resumo das críticas e sugestões e finalizar. Aí essas regras do grupo focal, elas devem ser apresentadas, segundo a literatura. Para validade do grupo focal, ele tem que ter regras definidas, todas as pessoas expõem suas ideias, tem o máximo de interação possível, para que isso fique registrado e melhore a estrutura, que é o objetivo do trabalho. As regras são: só uma pessoa fala de cada vez, evitam-se discussões paralelas para que todos participem, ninguém domina a discussão, todos tem o direito de dizer o que pensam, não existem repostas certas. São importantes todas as manifestações individuais, contra ou a favor. Então, assim, vocês podem criticar a estrutura, falar que não fariam nada do que está ali, que vocês fariam completamente diferente. Não tem problema não. E a gravação é de voz, esse aqui [cabe aqui] um aviso quanto a privacidade de vocês, ela está garantida, não vai ser usada para outros fins que não sejam esses aqui da dissertação. E aqui, novamente, a estrutura de notas explicativas. Aí, eu quero [gostaria] assim: ouvir de vocês, o que vocês tem a dizer sobre essa distribuição. Primeiro sobre essas seções, seção de informações gerais, de suporte e detalhamento de itens e a seção 3 – outras informações. Agrupar todas as notas explicativas às DCASP na seção 2, a referência cruzada, a coluna de conta contábil de referência, se aplicável, o conteúdo das normas, do que está sendo evidenciado em si, dentro das notas explicativas, ele vem das NBC Ts, do MCASP e da literatura. Então, assim, eu não vou ler tudo [ênfase no tudo] o que deve ser detalhado em notas explicativas não. Assim, o que eu queria de vocês é uma ideia assim, como vocês montariam uma nota explicativa do ente... [por exemplo] vocês são responsáveis para fazer as notas explicativas lá do ente de vocês, não tem modelo nenhum. Aí eu quero saber o seguinte: como vocês vão cumprir, todas as normas das NBC T SP, MCASP, para produzir essa nota explicativa, para que ela seja transparente, que o cidadão tenha facilidade de entendimento das demonstrações contábeis, que ele fique instrumentalizado para exercer o controle social. Aí, eu quero ouvir vocês agora.

- **Participante:** Na prática se não houver um rol de notas, ponto a ponto, a gente acaba fazendo aquilo que a gente vê que é mais importante, sem ser [estar] necessariamente, atendendo todas as necessidades. Porque para você buscar, fazer ponto-a-ponto qual que é todos os itens necessários, você tem que tá muito ligado com as normas que estão vigentes. Aí nós temos a NBCT e o MCASP. Se você não tiver esse rol de contas, esse rol de itens, fica bem complicado a gente realmente atender na íntegra o que vai ser requerido pelas normas. [a estrutura] Vai ser um instrumento que certamente auxiliará no sentido de você conseguir lembrar

de todos os pontos necessários para fazer a nota explicativa. Esse ponto eu acho que é interessante.

- **Apresentador:** No trabalho lá de vocês, vocês têm o hábito de consultar o MCASP, as normas, ler as normas?

- **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.

- **Apresentador:** Talvez a dificuldade seja essa né? Sintetizar tudo o que tem lá, em notas explicativas, fazer esse rol aí, o que eu tenho que fazer, né?

- **Participante:** Normalmente, eu não sei se você pensa assim, a prática é diferente da teoria. Na teoria seria ótimo, se a gente tivesse tempo suficiente pra gente ficar entrando lá, pesquisando, fazendo rol. Talvez se a gente tivesse um tempo inicial pra gente fazer o rol, e a partir daí, todos os anos, ou todas as vezes que a gente precisasse fazer notas explicativas, a gente já fosse guiado naquilo ali, ótimo. Mas normalmente né, na prática, a gente não tem esse tempo. Vem para você fazer nota explicativa já com prazo para você entregar a prestação de contas para os outros né, os ordenadores de despesa. Então você, faz o que, parte do ponto principal. O que que é discrepante entre ano passado e esse ano? Quais são as contas que estão, que precisam ser demonstradas com maior clareza, além do que está escrito aí? Né? Tem informação, aí a gente vai puxando dali. 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. Porque por exemplo: eu andei pegando algumas minhas, que eu tive que fazer agora a nota explicativa, e tem pontos lá que pedem para serem informados, que pra mim, ao ver no meu balancete, no meu balanço, não havia necessidade de informação baseado na informação que não houve alterações significativas, não houve mudanças que pudessem agregar valor. Assim, pra mim é desinteressante colocar lá na opção de nota explicativa isso: a conta contábil X não houve alterações que sejam necessárias informar mais alguma coisa. Os valores são os mesmos, né? Baseado no padrão, né? Então o rol seria muito interessante. Mas aconteceria muitos casos, isso, o que as vezes para mim é significativo, se eu tivesse uma compra de imóvel [por exemplo] que alterou muito patrimônio, em outros lugares não tem nem compra de imóvel. Então, vai depender... tem que ser muito bem feito, para saber o que esse significativo para todo mundo, ou se não há nada a informar. Mas seria bom um padrão, para a gente seguir. Eu não sei o seu trabalho, mas no nosso, as vezes é muito corrido, você trabalha mesmo pegando o MCASP na hora de você precisar de uma informação. [por exemplo] Poxa, eu fiz [faço] isso nessa conta contábil mesmo? Isso aqui, onde posso inserir isso? Mas se não você acaba pegando, porque o MCASP é muito pequenininho para você ficar folheando, né? [ironia, risos

de fundo]. No meu setor por exemplo, a gente faz diversas [ênfase] coisas e ainda mais isso.

- **Apresentador:** Algo que foi muito comum, por exemplo, a evidenciação em notas explicativas do método de depreciação utilizada, a forma como isso foi feito. Então, vocês evidenciam isso? As estimativas?

- **Participante:** Sim, a gente já informa ali as estimativas, o tipo de depreciação que foi feito, Nós já temos, já é padrão, né?

- **Moderador:** Qual é o órgão mesmo [perguntando para a participante que acabou de opinar]?

- **Participante:** Ministério Público.

- **Moderador:** do estado é [Rio de Janeiro]?

- **Participante:** do estado, do Rio [confirmando].

- **Apresentador:** Na DVP, as receitas e as despesas mais significativas? [ em tom de pergunta a mesma participante, se ela inclui essas informações em notas explicativas].

- **Participante:** As mais significativas [afirmando]. As que podem gerar alguma dúvida, né? Porque nem sempre vem analítico né, vem sintético. Então, realmente o sintético, para quem não sabe. Então você não sabe o que é ali, é receita! Mas tem vários tipos de receitas, né? [3 a 5 palavras inaudíveis] Mas no meu trabalho a gente está fazendo um passo-a-passo. Não vou te dizer que está o melhor dos mundos, mas com o tanto que foi ano passado, a gente tá bem melhor. No ano passado, a nota explicativa era mínima.

- **Apresentador:** A partir do momento que se começa também [fazer nota explicativa] nos anos seguintes, você só vai melhorando, né?

- **Participante:** É, só vai melhorando

- **Participante:** É, vai melhorando. Aquilo que poderia ser mais falado também... [não continua] as vezes eu falo... [não continua] porque assim, por exemplo, no nosso dia-a-dia, você tem que entregar [os relatórios, demonstrações contábeis], aí você vai começando a abrir aquelas contas todas, só que você está fazendo outras coisas. Porque você faz aquilo, com outras pessoas pedindo outros trabalhos para você. Você vai fazendo. No final, você fala assim: bom, vamos cortar isso aqui? Na próxima a gente faz isso? Vamos fazer as mais importantes? É o que dá para fazer.

- **Moderador:** Vou só intermediando aqui um pouco. Seria bom também ouvir a Luciane, porque ela vai ter que sair mais cedo. Como ela faz parte... de um órgão federal, seria bom ouvir a opinião dela. Em relação... [não continua] é sempre interessante que vocês se reportem ao trabalho, para ver o que pode melhorar, o

que está bem, ou que está sendo colocado também que não vá adiantar nada... [não continua]

- **Apresentador:** Se vocês acham que ficou confuso isso aqui, né?

- **Moderador:** Isso.

- **Apresentador:** O que pode melhorar?

- **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? A da UFF [Universidade Federal Fluminense] apresentou [nota explicativa] bem resumida. Tem uma, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, é enorme. Ela tem a definição de receita orçamentária, definição do balanço patrimonial, vai detalhando. Eu acho que talvez não devia ser essa. Acho que a informação não fica objetiva.

- **Apresentador:** É bem comum né? Tem umas notas explicativas lá que tem tipo [por exemplo] 900 páginas.

- **Participante:** Isso. É muito grande. 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.

- **Moderador:** Pessoal do Tribunal de Contas? [encorajando-os a falar]

- **Participante:** É, Márcio, assim, a título adicional, em relação aquele ponto [escala likert] de pontuação né, aquele que o professor sugeriu. Eu queria dar minha opinião.

- **Apresentador:** Claro, por favor.

- **Participante:** Eu queria contribuir. Até porque acho que você vai ter que pesquisar e pensar. De uma nota de 0 a 3, eu acho que é válida uma pontuação diferenciada sim, em relação a nota explicativa está insuficiente ou ela está excessiva, porque são coisas diferentes. Excessiva ela tá apresentada, mas tá de forma... [não continua]

- **Apresentador:** Não agrupar as duas numa pontuação né? [questionando]

- **Participante:** É. Não Acho que seria o ideal, porque o insuficiente ela não tá completa. Excessiva ela tá completa mas tá demais

- **Apresentador:** Essa é a lógica que eu usei, do excessivo é melhor que insuficiente.

- **Participante:** É. Porque assim, do que você comentou, sobre o que o professor comentou: ah [porque] falar abobrinha é melhor que ficar calado? Só que falar abobrinha então é não apresentar nota explicativa. Porque a nota explicativa, na minha opinião, não é trazer conceitos de receita... ah a conta Caixa é isso... [vários participantes começam a falar ao mesmo tempo até que a mesma participante consegue continuar seu raciocínio]. Porque houve uma alteração? Você vai lá e verifica: poxa, mas houve algo. Alguma coisa aconteceu de um ano para outro. Então tem lá uma nota explicativa, evidenciando essa alteração relevante. Não é para conceituar... 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 tem que ser padronizadas. Como você mesmo falou, são informações gerais, mínimas, que cada um tenha que elaborar. E que fique claro que não é para conceituar, né? É para efetivamente explicar aquela variação, se tá ocorrendo de acordo com as normas que conceituam. Essa é a minha colaboração que eu gostaria de deixar.

- **Apresentador:** Obrigado!

- **Participante:** A partir do... [não continua] Desde o ano passado, o MEC encaminhou para a gente, alguns modelos de notas explicativas. Fornecedores, contas a pagar, imobilizado, intangível, eles mandaram alguns modelos que a gente segue... [inaudível]. A gente fez no final do ano passado, fez agora no final do mês de abril e vai fazendo trimestralmente. Então eles criaram um modelinho até interessante. A gente faz uma revisão analítica lá. Puxa um [inaudível] do SIAFI e através dessa revisão a gente preenche esse modelo. Os fornecedores das contas a pagar, por exemplo, de cada conta. A gente coloca os fornecedores, faz uma análise desses fornecedores, uma relação... Eu ia até trazer mas acabei me esquecendo. Uma relação desses fornecedores, os valores, faz um comparativo. É até interessante também, um modelo normal, que a gente preenche e anexa.

- **Moderador:** Você adaptaria aqui esse modelo? No Balanço Patrimonial aqui [por exemplo] né?

- **Participante:** Por exemplo, se eu fosse incluir uma conta, do Imobilizado. Fazer uma nota explicativa só do imobilizado, como eu faria nesse seu padrão aí? [questionando o apresentador]. [Como] Incluir uma nota explicativa só sobre o imobilizado, ou só sobre.. intangível? [por exemplo]

- **Apresentador:** Você poderia abrir... [não continua o raciocínio] Se não houver a informação [o campo] que você quer evidenciar aqui [apontando para os slides], você pode abrir uma nova linha dentro do campo do Balanço Patrimonial, referenciar ela aqui, de acordo com o local que ela aparece lá no balanço patrimonial, e incluir o

número da conta aqui nessa coluna. E aqui [apontando para os slides] você coloca as observações que você vai realizar.

- **Participante:** Pelo modelo que a gente tem lá, eu acho que não caberia, eu acho, assim não entendi muito bem, mas acho que não caberia aí, porque a gente faz uma análise dos valores todos e depois relaciona fornecedor por fornecedor e coloca atividade deles, assim, uma página. Uma e meia a duas páginas.

- **Participante:** Se bem que esse tipo de informação em nota explicativa... esse tipo de detalhamento para o usuário externo, não seria tão interessante. De repente [talvez] de forma gerencial para os usuários internos tenha alguma utilidade, comparar fornecedor. Agora, para os usuários externos, tem de ser alguma coisa que realmente impacte na informação contábil. Se a informação teve alguma alteração que necessita de maior esclarecimento, ela vai ser objeto de nota explicativa. Agora se você for parar pra fazer fornecedor a fornecedor, vai ficar uma coisa maçante que não vai... [não continua]

- **Moderador:** É bem nessa linha. Aqui, só fazendo um aparte aqui com vocês, aqui com Romildo, eu acho que talvez você pudesse pensar, em cada balanço desse aí, tem a obrigatoriedade de ter nota explicativa, você acrescentar uma numeração, tipo aqui: balanço patrimonial foi 9 a 18. Não foi?

- **Apresentador:** Ah sim. [apontando para o slide especificado pelo professor]

- **Moderador:** 9 a 18 balanço patrimonial. Por exemplo, balanço orçamentário, foi 19 a 26. Talvez o 27 aí fosse uma linha em branco em que pudesse acrescentar outra nota que tenha relevância, uma explicação, como eles estão dizendo aqui. Por exemplo, se não tá ali, mas deixar essa possibilidade de ele abrir mais linhas ali, como você está dizendo também, mas deixando no modelo. Pra não ficar assim também fechadinho.

- **Participante:** Sim, se não a gente teria que pular a numeração ou colocar dois e ponto, ou vinte e seis e ponto.

- **Apresentador:** Ou então pode ser aqui [apontando para os slides] BP1, BP2, depois BO1, BO2 no balanço orçamentário. Depois o [Balanço] Financeiro, BF1, BF2...

- **Moderador:** Mas veja, mantenha esse padrão aí, porque já é um padrão internacional. Essa utilização de números aí. Numeração mesmo natural, mantenha esse padrão, porque as notas explicativas no mundo são assim... Não usa outra letra não pra indicar [referenciar]. Pra não ficar muito longe do mundo lá fora [no exterior]. Eu acho que bastava isso: Você colocava mais uma linha ali, com essa possibilidade, né.

- **Participante:** Eu colocaria mais uma linha e colocaria "outros".

- **Apresentador:** Pode criticar gente, vamos falar.

- **Participante:** Antes de criticar, eu queria tirar uma dúvida: quando você fala ali, naquela escala que você apresentou em excessivo. Informação excessiva. Essa “excessividade” foi medida de que maneira? É quantidade? Ou você chegou a chegar de repente a utilidade da informação? Porque iria com a crítica lá [indicando para o comentário da colega anterior], eu achei superinteressante o trabalho. Acho que a gente precisa realmente ter um ponto de partida. Já falei muito sobre isso no Tribunal. Sobre como tá analisando as notas explicativas, mas a gente de repente pode tá criticando como excessiva uma informação que ela pode ser útil dentro daqueles aspectos qualitativos que estão sendo trazidos hoje pela Estrutura Conceitual. Principalmente aquela parte de “predictividade”, valor confirmatório. De repente, tem informação ali que auxilia o usuário na tomada de decisão.

- **Apresentador:** É. A questão do excessivo é assim: Eu evitei “pesar a mão” o máximo que eu pude. Eu coloquei como excessivo só aquilo que ficava... [não continua o raciocínio] Por exemplo, eu tinha que cumprir lá uma norma das NBC T [SPs]. Aí, pelo padrão geral das outras instituições, aí você pega uma que cumpriu muito bem, que tem um relatório ótimo, por exemplo o de Florianópolis. Aí você vê lá que meia página ou uma página ele cumpriu tudo direitinho o que a norma pediu. Se ele [outro ente] fez duas páginas eu não coloquei excessivo. Se ele fez três páginas eu ainda não coloquei excessivo. Mas se ele fez 10 páginas, conceituando [apresentando conceitos], com assuntos que fogem o que determina norma, entendeu, aí eu coloquei como excessivo. É igual a colega aqui, que já saiu, falou. Isso é muito comum. Você abre a nota explicativa e tá lá conceito de balanço patrimonial, o que é ativo, o que é o passivo, né?

- **Participante:** Eu acho que nesses casos pode até atrapalhar o examinador das notas explicativas, né. A gente faz uma prestação de contas para o Tribunal de Contas, então dependendo do que a gente... [não continua] a gente tem que informar sim, mas se existir uma divergência muito grande né, entre um ano e o outro. Mas eu acho que tem que pesar a mão, [inaudível] porque atrapalha o examinador [o excesso de informação].

- **Participante:** [concorda com a participante anterior].. É por isso eu acho que vale [a estrutura]. Seria uma forma até de limitar né [no caso de informações em excesso e desnecessárias nas notas explicativas]. No caso do TCE que vai ver todas as notas explicativas né? Os nossos parâmetros. Então seria um ponto deles também conseguirem de uma forma mais rápida, mais efetiva, de verificarem, de padronizar também. Vão ver fazendo a conferência né na análise das prestações [de contas]. Então, acho que é válido sim esse modelo. Não sei, se porque cheguei agora e estou meio distante, eu senti falta de você ter isso aí em papel para a gente dá uma olhada. Eu, opinião minha.

- **Apresentador:** É. Eu posso mandar depois por e-mail.

- **Participante:** Sim. Eu tô olhando, mas eu não sei exatamente como é que ficou. Todas as palavras, o que foi dito em todas elas [as linhas da estrutura de notas explicativas proposta. Porque para saber o que tá escrito em todas elas, você tem que ficar lendo. Eu, acho assim. Seria muito legal se pelo menos tivesse, não pra todo mundo, mas uma folhinha rodando, que a gente poderia manusear, aí sim, eu conseguir te dar uma opinião, do que poderia ser mais positivo ou negativo. A gente tá falando assim, de uma forma geral, no seu padrão, tá legal. Não sei se o que você escreveu, atenderia talvez as minhas necessidades ou de um órgão público do que poderia ser dentro da lei, dentro das normas, o palavreado, as informações, que para mim seria mais interessante. Eu fico ainda, te digo mais ou menos, se quando você passar, que tem o e-mail aqui [apontando para a lista de participantes], se você passar o conteúdo eu vou dar uma lida no que você passou e aí a gente manda um e-mail.

- **Moderador:** Eu acho que para ficar registrado, eu achei perfeita a colocação da colega, a sugestão é que você abrisse... [um prazo] tem o e-mail aqui do pessoal, que você dê um período, vamos dizer até quarta-feira da semana que vem [17/05/2017], pra que... e mande o material, pra que todos possam dar uma olhada e possam sugerir mais alguma coisa além do que está sendo discutido aqui.

- **Participante:** Sim, porque a gente tá dando opinião sobre o seu modelo, eu não posso te dizer se o que está escrito aí se aplica lá ou não. Então, para eu poder te dar mais sugestões, ou dicas, ou sei lá as vezes posso tá falando alguma besteira também, mas ler seria muito interessante, pra dar esse feedback mesmo.

- **Participante:** Márcio, em relação ao trabalho quando você fez, já que o modelo é padronizado para os três entes estados, Distrito Federal, os municípios e a União. Você não botou assim [inaudível] de repente, um campo de particularidades, já que você está tratando de entes diferentes, apesar de que o modelo é padronizado para os entes, né? Você não percebeu se seria necessário, de repente, um campo de particularidades pra evidenciar alguma coisa relacionada, por exemplo, a nota dos estados ou a nota dos municípios.

- **Apresentador:** É, tem um campo aqui de outras informações, no final da estrutura. Aí isso aqui pode ser utilizado para você evidenciar aquilo que não foi suficientemente lá nas linhas anteriores, ou se tiver alguma linha que não se aplica ao ente, ele pode desconsiderar a linha e não responder, porque não se aplica.

- **Participante:** Oh Márcio, vou fazer só uma colocação. Eu consegui tirar uma foto pra puxar [a estrutura no slide] um pouco mais pra perto de mim. Aí eu to vendo o seguinte: Você fala o ponto, mas você não faz menção aonde que está, qual seria o local da NBC T [SP] da norma, que trata o item em questão. Você falou que foi extraído das normas. Você não faz referência do item com a norma.

- **Apresentador:** É, eu vou mandar [enviar] para vocês no e-mail, tem um anexo lá na dissertação que tem essa referência.

- **Participante:** É, seria interessante para as pessoas entenderem que esses pontos estão na norma. Que eles não estão ali só por estarem ali. [inaudível] ...que você colocou, mas de repente, no próprio modelo, entre parêntesis, você explica o ponto da norma que está sendo relacionado.

- **Moderador:** Por exemplo, na demonstração de custos né? [inaudível] ...mas lá dentro da dissertação ele coloca isso aí. Eu não sei se no modelo, no modelo que está aí, vamos dizer, se nota explicativa quando ele for publicar ele deve colocar isso aí, se ele coloca de uma forma geral. Tô falando assim, para quem for usar esse modelo, se tá lá objeto de custos apresentados, que é o 37. Se tá de acordo com a norma brasileira de contabilidade do setor público, a NBC T [SP] 16.11, então será que é necessário colocar aqui no modelo ou já tá fazendo referência lá no trabalho?

- **Participante:** Não, não. Eu tô partindo do pressuposto que o modelo dele vai ser utilizado para terceiros. Então quem vai... [não continua] esse modelo se extrapola e vai para os usuários. A gente vai chegar lá e vai ver aquele rol dos elementos ali que estão indicando que tem que ter nota explicativa, mas necessariamente, se você não for com o anexo junto...

- **Apresentador:** Porque que tem que tá ali né?

- **Moderador:** Que tem que tá ali né, é verdade.

- **Participante:** ...você não fica sabendo, tá aqui porque? Porque que ele acha que eu tenho que fazer isso aqui? Se você explicar que tá na norma, que é um item relevante, a pessoa vai ter um outro olhar sobre aquilo ali. Porque de repente ela vai falar não se aplica, não se aplica, não se aplica.

- **Apresentador:** Eu poderia abrir uma outra coluna não sei assim se é o caso, abrir uma outra coluna aqui [apontando para uma seção específica da Estrutura] e colocar a norma.

- **Participante:** É só uma referência mesmo.

- **Participante:** É, uma referência. Essa parte de custos, na NBC T 16.11 né... [por exemplo]

- **Participante:** É só o local de onde você tirou isso.

- **Participante:** Vai dar mais credibilidade, né?

- **Moderador:** Essa parte de custos eu queria até sugerir, eu tinha anotado isso Márcio, que você colocasse além da Norma [brasileira de contabilidade do setor público] 16.11, colocasse também a Lei de Responsabilidade Fiscal né? O artigo da Lei. Eu não sei se no trabalho você colocou lá, mas reforçar aqui, porque eu temo

que a 16.11 saia né, do jeito que tá indo aí, então deixa pelo menos a lei de responsabilidade fiscal.

- **Participante:** Ainda tem isso né? Você [inaudível] a legislação e a legislação muda.

[os participantes conversam de modo simultâneo e inaudível]

- **Apresentador:** É, mas é esse um modelo, assim como qualquer outro, que vai estar sujeito a isso né? Sempre tem que ser revisto.

- **Moderador:** No item aí também, só pra ficar registrado, no item 26, vai lá Márcio por favor volte aqui [voltar os slides], coloca assim: superávit ou déficit orçamentário decorre do RPPS [Regime Próprio de Previdência Social]... Decorrente né?

- **Apresentador:** É, eu estou perguntando: decorre do RPPS?

- **Moderador:** ...é, decorre do RPPS? É porque é o seguinte: Tem... [não continua] talvez a gente sugira que, talvez, você melhore isso aí, porque tem municípios tem entes que tem RPPS e tem outros que não tem RPPS.

- **Apresentador:** Hum, no caso se for aplicável então, né?

- **Moderador:** Se aplicável, ou decorre do... [não continua] ou você poderia colocar em vez do RPPS, você coloca assim: Decorre do déficit previdenciário? Coloca a palavra previdenciário porque pode ser tanto na parte do regime geral como do regime próprio.

- **Apresentador:** Ah, entendi.

- **Moderador:** Isso só vai valer também para os entes municípios, estados. Não vai ser pra entidades... [não continua] por exemplo, tem entidades como uma autarquia. Uma autarquia não vai tratar sobre isso. Então dentro da sua dissertação, tem que ver lá o escopo que você cuidou desse modelo [as bases da estrutura], porque pelo o que eu entendi, o que a gente conversou, o seu modelo é aplicado a estados e municípios. Ele pode até ser uma “perna” [referencial em parte] para uma entidade pública que não seja estado ou município. Mas aí teria que fazer uma adaptação...

- **Participante:** Eu queria fazer uma pergunta, inclusive. É, em relação as estatais independentes, teria que abrir um outro modelo. Porque eles trabalham com outras demonstrações contábeis... quanto a prestação de contas...

- **Apresentador:** É, esse caso aqui seguiu as NBC T do setor público, né? O MCASP e a literatura. Aí ele não observou a parte do setor privado. Por que elas [as estatais independentes] seguem as normas do setor privado, não é isso? As independentes?

- **Participante:** Da pública [normas de contabilidade do setor público] também parcialmente para fins de prestação de contas. Por exemplo, assim: O estado do Rio de Janeiro, nós analisamos a prestação de contas da CEDAE, que é uma empresa estadual independente. E aí, vem as demonstrações contábeis do setor público... desculpe, da 6404 [Lei das S.A. nº6404/1976] e também as notas explicativas relacionadas a ela. Ela também tem que apresentar, se valer de legislações da área pública para fins de prestações de contas. Não sei como seria essas notas explicativas em relação a isso [nesse caso].

- **Moderador:** É, a sugestão é que eu acho que... lá no teu escopo do seu trabalho [da dissertação] quanto aos objetivos, você não está direcionando... você direcionou para estados e municípios, se você não fez isso na dissertação, eu não me lembro agora, você talvez tenha que colocar essa limitação. O teu modelo, ele é tratado de uma forma mais geral, para entes federativos e qualquer, vamos dizer assim, dissociação disso aí, como a [inaudível] está dizendo, uma estatal, ou uma fundação tem que haver um... uma outra adaptação ou um outro modelo. Tem que ficar bem claro para não acharem que esse... da forma como tá aí, vai ser levado também para autarquias...

- **Apresentador:** E entes, é a União, os estados e os municípios, né?

- **Participante:** Você está falando direto né... é que os municípios as vezes tem [Administração Indireta].

- **Apresentador:** Administração indireta?

- **Participante:** Não, empresas privadas [empresas independentes], é que os municípios as vezes tem.

- **Participante:** As sociedades de economia mista, elas tem personalidade jurídica de direito privado, então elas apresentam também a 6404 [Demonstrações contábeis com base na Lei 6404/76 – Lei das S.A.], a... [inaudível] e também apresentam as notas explicativas. Na parte de consolidação assim, essas empresas vão aparecer. Tem que cuidar também.

- **Apresentador:** No caso então, colocar aqui, bem em cima [apontando para os slides], detalhar mais um pouco na dissertação e aqui colocar que é para os entes federativos né? Para os municípios e estados...

- **Moderador:** Para os municípios né? Deixaria de fora a União, já que sua pesquisa foi em cima de estados e municípios, não entrou nas notas explicativas da União. É limitar isso aí no teu foco, no teu campo de atuação aí né?

- **Apresentador:** Com relação ao *layout*... [uma participante interrompe]

- **Participante:** Mas se ele limitar a municípios, não vai ter problema se o município tiver empresa privada? [empresa independente].

- **Moderador:** É, eu tô entendendo aqui, Márcio, que na hora que você trabalho esse modelo, foi para as demonstrações consolidadas, trazendo como o MCASP traz, que é de uma forma mais geral, então onde você colocou “contribuição para futuras pesquisas”, pode colocar lá: detalhar modelos específicos para as entidades da administração indireta. Porque você tá tratando de uma forma mais geral.
- **Apresentador:** Lembrando que ele foi embasado em todas as NBC T [SP], do MCASP né e não trata... o foco é o município e estado.
- **Moderador:** consolidado... [complementando a fala do apresentador acima].
- **Apresentador:** Isso.
- **Moderador:** Isso. Tem que deixar claro.
- **Apresentador:** E o *layout*, vocês mudariam a posição dessa coluna aqui, colocaria ela do lado de cá? [Apontando para os slides]. Os gráficos viriam no início, no final ou no meio? [Incentivando os participantes a apresentarem sugestões] Junto com.... [não continua] Que aqui os gráficos, eles passam por eles [apontando nos slides]... as figuras ilustrativas elas vem no final, o que que vocês fariam? No corpo mesmo das notas explicativas, boto um gráfico aqui ou deixa lá no final?
- **Participante:** Eu vou ser bem sincera, lá no nosso não tem nem gráfico. [risos] Então...
- **Participante:** Eu também quase nunca vi nota explicativa com gráfico [risos]
- **Apresentador:** O objetivo da nossa nota explicativa [estrutura apresentada] é tornar mais transparente e compreensiva [as contas públicas] para o cidadão, pra ele ficar mais instrumentalizado para exercer o controle social. Com gráfico vocês acham que... ela [a nota explicativa] vai ficar mais compreensiva? Vai, não vai?
- **Participante:** Sim, vai.
- **Participante:** Para ficar mais compreensiva, eu acho que eu colocaria embaixo de cada linha.
- **Participante:** Isso. [Concordando com a ideia de embaixo de cada linha/demonstração]. Gráfico relativo ao balanço patrimonial. [Citando exemplos]. Depois que você passou isso tudo, você voltar lá no gráfico sem ter o contexto? [pergunta retórica].
- **Participante:** É, [inaudível].
- **Participante:** Você ter que voltar lá [na parte da nota explicativa a que se refere o gráfico] para saber o que era.
- **Apresentador:** Por exemplo aqui oh: [apresentando nos slides] Itens mais relevantes das VPDs e VPAs, que agora é receita e despesa de novo pela estrutura

conceitual né [risos na sala], mas então os itens mais relevantes, aí eu posso fazer um gráfico lá, das receitas e daí friso as mais relevantes e as despesas. Aí eu colocaria ele aqui então, logo aqui? [apontando para o final do espaço destinado a DVP nas notas explicativas]. Sem deixar de colocar ele pra aqui [apontando para o final da estrutura, onde antes seria um espaço único para gráficos e figuras ilustrativas].

- **Participante:** É, porque se não, você teria que voltar de novo para poder olhar.

- **Participante:** Até Márcio, eu acho que como pra questão da transparência, eu acho que seria interessante após cada demonstrativo vir a nota explicativa. Eu acho que seria o ideal, não no final de toda [a estrutura].

- **Apresentador:** Porque essa aqui é uma demonstração a parte né? Tem lá, o balanço patrimonial, orçamentário, financeiro, aí tem lá as notas explicativas, outra demonstração. Aí no caso você diz colocar as notas do balanço patrimonial no rodapé do balanço patrimonial?

- **Participante:** É. Acho que para a transparência, para a simplicidade e praticidade, eu acho que seria o ideal.

- **Moderador:** É. Assim, no normal, a gente vê nota explicativa separada. Assim,. A praxe, né. Na iniciativa privada também. E no mundo aí fora também. Tanto que eles apresentam as demonstrações contábeis, que vocês pesquisaram isso aí, e depois tem as notas explicativas. Precisa pra só ver se isso está alinhado as normas internacionais pra não fazer nada diferente né?

- **Participante:** É. Por isso que eu falei. Em relação a transparência, e assim, o público externo, eu acho que seria o melhor. Mas agora assim se tá alinhado com as normas, se existe... as notas explicativas tem que ser no final do documento. Não sei se existe alguma norma que retrate isso. [vários participantes começam a falar ao mesmo tempo]

- **Participante:** [inaudível] A nota explicativa tem que ser no final da demonstração.

- **Moderador:** Ou se no final de cada demonstração né? [se dirigindo a participante que disse que as notas poderiam ser ao final de cada demonstrativo. Vários participantes continuam a falar ao mesmo tempo]

- **Apresentador:** Tem normas aqui que não se referem a nenhum demonstrativo em específico, então elas já vão vir ao final né.

- **Moderador:** É, o MCASP ele deixa essa [inaudível]. Isso aí a gente tem que analisar na visão internacional né? Uma sugestão para você. Então o MCASP é uma visão nacional, uma visão de manual, não é uma visão acadêmica e aí essa questão, precisava ver, internacionalmente, na IPSAS mesmo, quando fala de notas

explicativas, se tá falando por demonstração contábil ou como item das demonstrações em separado.

- **Apresentador:** E mesmo que eu coloque lá no rodapé de cada demonstração, depois eu vou ter que gerar uma em separado, porque tem normas que... [apresenta exemplos] detalhar as políticas contábeis utilizadas, né? Não tem como eu colocar isso, não tem uma demonstração em específica. Isso é no geral. Então tem normas que são gerais e elas vão vir separadas naturalmente.

- **Moderador:** Tem nota possivelmente que envolve um balanço com o outro, a transversalidade né? Aí fica... Por isso que talvez assim, a praxe é que seja, que a norma mande, que seja um item das demonstrações contábeis: notas explicativas às demonstrações contábeis. [inaudível]

- **Participante:** Mas assim, a norma fala que seria notas explicativas às demonstrações contábeis. Nesse caso a norma não tá querendo dizer que cada item da demonstração contábil tem que ter uma nota explicativa, no caso.

- **Moderador:** Não. Não tá querendo dizer isso não. Mas dentro das notas explicativas você vai ter notas referentes ao balanço patrimonial, ao balanço... como ele fez aqui... Mas dentro do item notas explicativas. Não é dentro do item balanço patrimonial. O balanço é publicado... na iniciativa privada mesmo [citando exemplo], os balanços são publicados e as notas explicativas elas são publicadas a parte, em uma forma geral né?

- **Participante:** Mas o que eu tô querendo entender é assim, se dentro dessas notas explicativas, nesses itens das demonstrações contábeis, se a norma, ela deixa uma brecha, tipo assim oh, se não houver necessidade de explicar alguma coisa no balanço patrimonial ou no financeiro, não precisa você colocar nota explicativa.

- **Apresentador:** Não. Lá não fala isso não [risos dos participantes]; Só fala quando precisa, aí ela fica omissa [nesse caso]. Por exemplo, você está absoldido, não precisa nem evidenciar isso. Ela [as normas relacionadas às notas explicativas] não dá essa negativa, ela só fala, quando é o caso de nota explicativa, que deverá ser divulgada... tal, tal, tal, né?

- **Moderador:** Mas é obrigado quando não tem nada a esclarecer ou não?

- **Apresentador:** Bom, se não tem nada a esclarecer, é aquele caso de norma de aplicação geral e específica, se não teve a transação lá de doação de imobilizado, aí não vai ter que evidenciar em notas explicativas, né? Se ele for muito cauteloso lá, e quiser colocar: não houve isso, né? Não houve transferência de imobilizado, é uma opção do ente, mas a norma não obriga ele a dizer que não houve transferência de imobilizado.

- **Moderador:** Assim, me parece Leonardo que nota explicativa zero, como ele achou ali, isso não justifica esse argumento de que não precisa, não justifica ausência.

**Participante:** Então no caso seria, no mínimo, uma nota pra cada item das demonstrações?

- **Apresentador:** Tem que ver o que merece detalhamento, exemplo: depreciação. É obrigatório detalhar o método de depreciação utilizado, então isso é obrigatório, todos devem depreciar. Não tem como ele não ter nota explicativa, ele tem que ter, porque tem vários itens ali que é obrigado a referenciar em notas explicativas. As políticas contábeis utilizadas [por exemplo]. Isso aí é natural que o ente justifique. Mesmo que todo ano ele coloque a mesma coisa, mas ele tem que evidenciar isso em notas explicativas. Então, lá na norma tem vários itens que é natural que eles apareçam nas notas explicativas, não tem [que não exige] nenhum procedimento prévio pra ele aparecer ou não, entendeu? As estimativas realizadas, né? Então, as estimativas também e outro que é natural que apareça nas normas. Né? É nesse sentido. Aí o que depender de procedimento contábil prévio, o ente ignora ali se não houve esse procedimento. Ele ignora a linha respectiva [apontando para os slides].

- **Moderador:** As políticas contábeis elas tem sempre que aparecer, porque... pode ser que eu não tenha lido ano passado e esse ano eu tô lendo pela primeira vez a demonstração, então eu tenho que saber qual é a política. Contábil que tá sendo adotada, entendeu? Como usuário. Isso que ele tá falando ali, por exemplo, [apontando para os slides] divulgar a relação entre as provisões e os passivos contingentes que surgiram de um mesmo conjunto de circunstância. É, essa é uma situação que pode acontecer, como pode também não acontecer, mas assim: Melhor dizer aí num padrão mínimo, de que não houve relação porque não existiu provisão. Então não tem relação. É melhor dizer que não houve relação do que não dizer nada. Porque a omissão vai dizer assim: Será que houve, será que não houve?

- **Apresentador:** É, deixa em aberto né?

- **Moderador:** É deixa em aberto essa situação. Isso que eu tô falando é num padrão mínimo, que tá sendo exigido a partir... pelo o que ele pesquisou, 18 itens.

- **Apresentador:** Perdas da dívida ativa, por exemplo, divulgar a metodologia utilizada e a memória de cálculo, isso tá lá nas normas [brasileiras de contabilidade do setor público]. Será que existe um ente que não tem perdas de dívida ativa? Isso é natural que... que se tenha uma nota explicativa pra isso.

- **Moderador:** Até pra dizer que não houve, não houve perda, porque eu sou tão eficiente com a dívida ativa, que é 100% de arrecadação. Então, tem que mostrar isso para o usuário, se acontecesse isso né? Porque é evidente que não acontece, né?

- **Apresentador:** Você ia falar? [questionando uma participante]

- **Participante:** Não, é que eu tava pensando aqui né? A gente vai tendo ideia, e aí me veio a mente, é, 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. Eu não sei se fica muito claro pra sociedade a nota explicativa, porque tem que ser técnica mas não sei se há a instrumentalização do controle social através das notas explicativas, não sei.

- **Apresentador:** É... essa instrumentalização ela é porque, o usuário primário das demonstrações contábeis é o cidadão, isso tá lá na estrutura conceitual. Então, porque que o cidadão ele é o usuário primário? Ele exerce o controle social através de que, né? Através de todas as informações que ele tem, inclusive do que ocorreu lá na contabilidade do ente. Aí, tem uma discussão... Se você for pesquisar a literatura sobre transparência, você vai ver que tem muito... muito se é discutido sobre isso. Sobre se o cidadão é apto ou não é apto a entender o que eu estou demonstrando aqui. Você não deve se limitar, deixar de produzir informação, considerando essa possibilidade de que o cidadão não vai entender. Você tem que tentar ser, mais clara possível, dentro do que for, dentro do que tiver nas normas e tal e tentar se fazer compreendida pelo cidadão. Assim, é lógico que o cidadão que vai buscar por notas explicativas às demonstrações contábeis, ele tem, ele sabe o que é um balanço, né? O balanço patrimonial, o orçamentário. Ele pode não saber como a gente, com riqueza de de detalhe e tudo, mas pra isso que as notas explicativas estão lá. Para detalhar mais os itens dos balanços e tentar fazer com que o usuário médio, o [cidadão] comum, ela entenda aqueles números que estão ali.

- **Moderador:** Eu completaria assim. Na realidade a gente não vai instrumentalizar o controle social. Eu sempre uso, e acho que você está usando na sua dissertação, a expressão contribui.

- **Apresentador:** É, contribui. Porque não é a única forma né?

- **Moderador:** Nós estamos contribuindo, é um tijolinho. A nota explicativa é um tijolinho para o controle social. Porque o controle social é muito amplo, né? Então

nós estamos contribuindo. Agora assim, vamos dizer, Canadá, Nova Zelândia, eles já estão com a nota explicativa tão palatável que até o brasileiro quando está lendo, se ele souber inglês, ele entende mais do que as notas explicativas daqui. Eles fazem numa linguagem muito popular pra eles lá, né?

- **Apresentador:** Um exemplo é a bula de remédio, como era antes e como é agora, né?

- **Moderador:** É verdade!

- **Apresentador:** Então assim, a gente não precisa ser formado em farmácia pra, não precisa ser médico hoje pra entender uma bula de remédio, né? Vem lá as informações necessárias na bula, numa linguagem que dá pra gente entender. Nós somos o usuário comum, o padrão médio ali.

- **Participante:** Márcio! É Márcio né? Eu tô com uma dúvida aqui no sentido ali você numera pra fazer referência cruzada com o balanço. O balanço ou aonde tiver essa... [inaudível] Eu tô com uma demonstração contábil aqui de São Paulo que a gente percebe que lá na demonstração contábil, nessa referência cruzada, eles pontuam os itens mais relevantes. Eles não pontuam todas as contas, porque se não vai ficar aquele... Ele pontua os itens mais relevantes. Aí tem algumas coisas, que eu vejo ali que tem uma nota que não tem... eu não consigo correlacionar o item com o que vai ser demonstrado lá no balanço. Por exemplo, aqui, tem aqui “metodologia adotada” para o registro orçamentário. Aonde entraria esse item lá no balanço orçamentário, na referência cruzada? Eu não consigo me achar nesse sentido.

- **Apresentador:** Essa referência cruzada, ela vai... por exemplo, tem alguns outros, além desse do orçamentário, tipo objeto de custos, não tem como eu fazer muitas vezes, uma referência cruzada pra uma única conta somente... Aí eu deixo em branco ou detalho quais foram as contas, se foi mais de uma utilizadas, né?

- **Moderador:** E pode não existir também né? Sempre... [inaudível]

- **Apresentador:** Eu numerei tudo aqui... [interrompido pelo participante]

- **Participante:** Eu fico tentando ligar lá onde que vai tá lá isso no demonstrativo. Se não tiver, de repente, seria interessante você separar os itens que não tem essa referência, num [quadro] separado, pra não ficar atrapalhando a numeração sequencial lá da nota explicativa. Se não você vai ficar lá, 1, 2, 3 e depois você não tem... Depois 4, 5, 6, 7 e depois o cara se perde lá. [Exemplificando] Cadê o cinco? O cinco não tá aqui. Não tá lá...

- **Apresentador:** Essa numeração, talvez tentar padronizar ela, fazer com que todos os entes tenham a mesma, talvez seja difícil justamente por isso. Porque cada ente tem a sua particularidade, uns podem ter uma nota explicativa de... toda hora eu uso

esse exemplo, de doações de imobilizado, mas vamos supor que uns tenham e outros não. Se tiverem vão ter o número, os que não tiverem não vão ter o número.

- **Participante:** Talvez você não referenciasse no modelo, né? Deixar o campo mas não referenciar o número. Porque cada um tem a sua particularidade, ali ou não, né?

- **Apresentador:** Porque o número vai depender se o ente vai ou não né? [ter a nota explicativa]

- **Moderador:** Você pode talvez associar um item né. N1, N2, N3... Nota 1, Nota 2, mas no sentido de que aquele não tá restrito a esse dezoito [número do exemplo apresentado na estrutura exposta no slide]. Mas assim, não necessariamente, vai ter que tá buscando lá nos balanços, quando você faz referência, o 1, o 2, o 3. Você não vai conseguir porque somente algumas, que você consegue fazer referência do balanço. Em outras notas, igual ele falou aí, elas vem, por conta de uma necessidade de você explicar mais ainda. Mas ela vai tá lá... [interrompido pelo participante]

- **Participante:** Mas aqui [exemplificando], tem o balanço de São Paulo, o 9, o 10 [apontando para as notas do balanço]. Cada item desse aqui tem uma nota explicativa cruzada lá. A gente tá fazendo alusão a juros e encargos de empréstimos na nota 12. Você vai lá e vai ter a nota 12 que se trata disso. Então a gente tem que tomar cuidado com isso também.

- **Moderador:** Isso que eu estou falando. Esse modelo dele aqui, parece um modelo mais de sistema mesmo. Ele deve tá pegando a conta, tá explicando... [interrompido pelo participante]

- **Participante:** A própria instrução de notas explicativas de empresas privadas, também praticam dessa forma.

- **Moderador:** Ah, vamos dizer assim, a necessidade de vir nessa numeração aqui... [interrompido pelo participante]

- **Participante:** É pra facilitar a referência cruzada, pra na hora da explicação você ir lá na nota...

- **Apresentador:** O importante é o ente fazer a referência cruzada, essa é a norma.

- **Participante:** A numeração na verdade é a base pra poder explicar...

- **Moderador:** Eu tô falando assim, Marcelo, se você colocar 1 e 5 ou 1 e 2, não interessa assim. Eu vou lá na 1 e na 5 da mesma forma que eu vou na 1 e na 2. Mas assim, organizacionalmente, se você colocar na norma 1 e 2, é melhor do que 1 e 5. Né? Eu tô dizendo assim, se houver possibilidade. Era bom você ver essa [nota explicativa] aí de São Paulo.

- **Apresentador:** A questão de padronizar os números aqui né?

- **Participante:** Então... É porque a numeração é muito particular. Cada ente tem a sua numeração de acordo com a necessidade. Eu acho interessante pontuar os itens básicos que necessitam sim ser explicados, mediante a norma, fazer o checklist. Mas a numeração em si, de repente, não sei se seria tão necessária no modelo, porque estaria muito engessado.
- **Apresentador:** Eu posso fazer a estrutura, deixando essa coluna aqui em branco...
- **Participante:** ...pra fazer a referência. Cada um...
- **Apresentador:** Isso. Cada um vai utilizar ela de acordo com a numeração dele. E aqui [apontando para os slides] a outra coluna que eu vou incluir pra colocar a norma.
- **Moderador:** E a linha que você vai incluir também como outros né?
- **Apresentador:** Isso. A linha que eu vou incluir como outros também, embaixo. Embaixo de cada demonstração, [no] espaço de cada demonstração.
- **Apresentador:** E o *layout*? A distribuição aqui? [Apontando para os slides]
- **Participante:** Só pra eu entender assim, na prática, se a gente fosse usar esse modelo, seria em Excel, seria dessa forma?
- **Apresentador:** É... Aí é um modelo é o seguinte: É o instrumento que o ente tiver lá. Essa é uma proposta que ele pode seguir né, se ele tiver interesse, ele pode informatizar lá o modelo, fazer um programa lá de computador, para que o relatório final emitido seja essa estrutura. Ou o ente que quiser fazer no Word ou no Excel...
- **Participante:** Porque pra gente lá, a gente bota direto, faz a a nota direto no SIAFI [Sistema de Administração Financeira do Governo Federal], não tem um... a gente tem como anexar alguma coisa, aí se fosse o caso a gente faria por demonstração. Aí faz o anexo só pro balanço, outro só pro fluxo de caixa, outro só pra DVP. Aí teria que desmembrar isso. Ou a gente pode escrever, fazer a nota escrita ou então a gente diz que tá no anexo e anexa essa nota explicativa. Eu vou até te mostrar o modelo aqui que eu falei... [nesse momento ele faz um gesto chamando o apresentador para conferir o modelo que ele utiliza]. Só pra você dar uma olhada.
- **Participante:** Por exemplo aqui, só das obrigações contratuais, aí tinha lá num modelinho. Acaba que fica até extenso, aí a gente pega e vai decompor as obrigações contratuais: aqui [apontando para o modelo que ele utiliza] é o aluguel, fornecimento de bens, seguro, isso... Depois eles pedem para decompor por órgão, órgão contratante. Aí eu coloco o percentual, o valor percentual, então fica uma nota até um pouco extensa. Aí faz a análise vertical.
- **Moderador:** Da Universidade [se dirigindo ao participante que apresenta o modelo utilizado em seu trabalho]?

- **Participante:** É, sim [falas simultâneas].
- **Apresentador:** Nas tabelas a que eu me refiro [na estrutura apresentada], esse aí é o [inaudível], no total da conta desmembrado aí.
- **Participante:** Aí, já seria uma coisa mais extensa. Não teria como colocar isso, incluir isso [falas simultâneas - inaudível]. Eu teria que fazer, de repente, mais de uma né? Se fosse o caso. Assim, isso é um modelo que a gente elaborou... foi como sugestão... [no trabalho dele – ainda apresentando o modelo que ele utiliza no trabalho]. Tem uma conta aqui que tem 7 páginas [de notas explicativas] [algumas falas baixas inaudíveis]
- **Apresentador:** É. Assim, é um modelo diferente, aí é um texto único. É uma nota explicativa com um texto único. Aqui tá estruturado, item a item. São modelos diferentes né.
- **Participante:** Como eu falei. Se fosse usar [a estrutura apresentada no Grupo Focal] a gente teria que desmembrar por demonstração.
- **Apresentador:** É, o que tem.... A informação que tem nesse modelo... Se fosse, por exemplo, transferir desse modelo para esse [modelo do participante para a estrutura apresentada no Grupo], a informação apresentada que tá dentro aí, você joga dentro do modelo. E a que não tá, mas que também é importante, e não tem o espaço pra ela aqui, [você] abre na coluna do outros. Seria na linha do “outros”.
- **Participante:** No caso aqui, Márcio, eu tenho um modelo aqui que ele cita o anexo, no caso o Balanço Orçamentário, de acordo com o sistema é o Anexo 12. E na nota eles evidenciam o balanço orçamentário fazendo referência ao anexo, também como forma de identificar. E aí tem um texto...
- **Apresentador:** É, realmente é uma referência cruzada. Não é de item a item né?
- **Participante:** Não é... Exatamente.
- **Apresentador:** Mas é uma referência. Aí é o texto puro né?
- **Participante:** Isso.
- **Apresentador:** É o que se encontra hoje. Tudo assim, né? É um arquivo com um texto único, contendo todas as informações que eles julgam importantes, né? Em notas explicativas. Aí eu proponho esse aqui pra maior compreensibilidade, transparência e contribuir para instrumentalizar o controle social. Assim, minha visão é de que esse modelo as vezes, se torna cansativo, entendeu? Assim, o interesse de apresentar esse [a estrutura dessa dissertação] não é de criticar esse daí [o que o participante apresenta]. Isso aí vai fazer o seu julgamento, de qual que ele vai utilizar, mas esse aqui ele é mais estruturado e possibilita uma padronização entre

os entes. Esse aí [o do participante] não é padronizado. Cada ente escreve o seu texto do tamanho que quiser, da forma que quiser, com o que quer...

- **Moderador:** Cada um faz o seu né? Hoje tá acontecendo isso na prática né? [um participante fala de modo simultâneo e inaudível – O professor continua] Se é um sistema de um município ou de um estado ou da União, cada um tá fazendo o seu. É tanto que a gente viu pelo menos 3 ou 4 aqui diferentes. Agora eu não vi um padrão mínimo.

- **Apresentador:** Um exemplo é o balanço financeiro. Quando foram discutir, lá em épocas antigas, qual estrutura vai ter o balanço financeiro né? É, então assim, a forma como se adotou o balanço financeiro, permitiu, agora já mudou né, mas assim, são estruturas padronizadas. A padronização ela permite a comparação e você compreende melhor o que tá exposto ali, porque todos os entes, se for olhar, vai tá da mesma forma. Permite a consolidação, né? Então é a questão de padronizar. Imagine se todos os entes fossem produzir um balanço financeiro sem ter que seguir aquela estrutura padrão... [exemplificando] Ele deveria apresentar as mesmas informações do balanço financeiro em forma de texto. Em um texto único, com os valores, né? Então assim, cada um ia fazer do seu jeito. Ia ter um balanço financeiro de 10 páginas, um de 100 e um de 1000 [páginas]. Então a padronização ela sintetiza, permite comparar.

- **Moderador:** Ok, Márcio. [Apontando para o relógio e pedindo para finalizar a apresentação].

- **Apresentador:** Então é isso. Vocês têm mais alguma sugestão? [os participantes não fazem nenhuma consideração]. Eu vou mandar [enviar] no e-mail, vocês podem riscar e falar tá muito ruim, eu faria completamente diferente. [risos dos participantes] O objetivo é esse. Eu agradeço todo mundo pelas contribuições, vou mandar [enviar] no e-mail, vou aguardar a resposta de vocês, por favor respondam [risos dos participantes].

- **Moderador:** Depois dessa oficina aqui, a banca final vai ser uma beleza né? [risos dos participantes] O pessoal pegou no teu pé.

- **Apresentador:** Já ajudou bastante. [Risos dos participantes]

- **Moderador:** Estou brincando. Mas é isso mesmo.

- **Apresentador:** Então é isso gente. Muito obrigado viu! [Aplausos dos participantes]

[O apresentador finaliza a gravação às 20:12 horas, recebe os cumprimentos finais – sem mais sugestões sobre o trabalho exposto, e os participantes saem da sala para o intervalo].



## APÊNDICE 8 – LISTA DE PARTICIPANTES DO GRUPO FOCAL

Lista de participantes do Grupo Focal realizado para a Estrutura de Notas Explicativas às DCASP proposta na Dissertação de Mestrado de Márcio Hipólito de Azevedo

Rio de Janeiro, 12 de maio de 2017

nome/email / Profissão / Instituições

- 1 - Romildo de A. Muniz / romildo.muniz@unirio.br / Contador / Univ. Federal E. RJ
- 2 - Marcelo Valverde Gonçalves / marcelovalverde1971@gmail.com / CONTADOR / Câmara de Búfalo RJ
- 3 - ESTELA OLIVEIRA DA LUZ / zoluz@yahoo.com.br / CONTADOR / MARINHA do BRASIL
- 4 - MARTA CABRAL GONCALVES / martinhag2001@yahoo.com.br / ANALISTA CONTROLE GOVERNO / TCE-RJ
- 5 - LUCIANE RIBAS MARQUES / LULUZHINA.R@gmail.com / Contadora - UFRJ
- 6 - LÚCIA HELENA CASTILHO / lcastilha@mfrj.mp.br / contadora / MPRS
- 7 - Ana Paula Poeto Azevedo Soares / APHAZS@MPRJ.MP.BR (contadora - MPRS)
- 8 - Karen Mancini / karenm@tce.rj.gov.br / contadora / TCE-RJ
- 9 - Fernando Henrique Simões Cunha / fernandoh@TCE.RJ.GOV.BR / TCE-RJ
- 10 - Leonardo Coelho de Azevedo / leonardocoelho@peos@yahoo.com.br / PM - PIOS-PE
- 11 - João Eudes Bezerra Filho / jeades@unil.com.br / Contador e Professor / Tribunal de Contas de PE.