

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho

Liliana Mara da Silva Mendonça

**AS NOTAS EXPLICATIVAS E SUA NORMATIZAÇÃO PELAS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**
Uma análise das notas explicativas dos estados da federação

Belo Horizonte

2023

Liliana Mara da Silva Mendonça

**AS NOTAS EXPLICATIVAS E SUA NORMATIZAÇÃO PELAS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

Uma análise das notas explicativas dos estados da federação

Monografia apresentada à Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial de aprovação do Curso de Especialização em Gestão Financeira e Orçamentária no Setor Público.

Orientadora: Dra. Daniele Oliveira Xavier

Belo Horizonte

2023

M539n

Mendonça, Liliana Mara da Silva.

As notas explicativas e sua normatização pelas normas internacionais de contabilidade: uma análise das notas explicativas dos estados da federação [manuscrito] / Liliana Mara da Silva Mendonça. – 2023.

[12], 69 f. : il.

Monografia de conclusão de Curso (Especialização em Gestão Financeira e Orçamentária no Setor Público) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2023.

Orientadora: Dra. Daniele Oliveira Xavier

Bibliografia: f. 54-59

1. Demonstração Financeira - Setor Público. 2. Contabilidade - Normas Técnicas - Setor Público. I. Xavier, Daniele Oliveira. II. Título.

CDU 657.36

FOLHA DE APROVAÇÃO

	ATESTADO DO ORIENTADOR
<p>Eu, Daniele Oliveira Xavier na condição de orientador(a) do aluno (a) Liliana Mara da Silva Mendonça atesto que foram realizadas as alterações sugeridas pela banca examinadora no trabalho intitulado "AS NOTAS EXPLICATIVAS E SUA NORMATIZAÇÃO PELAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: Uma análise das notas explicativas dos estados da federação" estando o Trabalho de Conclusão de Curso apto para entrega na Secretaria de Registro e Controle Acadêmico.</p>	
<p>Belo Horizonte, <u>02</u> de <u>Junho</u>, 2023.</p> <p style="text-align: center;"> Assinatura do(a) Orientador(a)</p>	

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por todas as graças concedidas.

Aos meus pais, meus irmãos, sobrinhos amigos pelo apoio, torcida e orações.

À Daniele Xavier, minha orientadora pelo apoio e compartilhamento das experiências e pelo auxílio na elaboração desse trabalho.

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar as Notas Explicativas que foram publicadas pelos entes da federação no exercício de 2021 e verificar se foram cumpridas as determinações das normas brasileiras de contabilidade em conformidade com as normas internacionais de contabilidade. Buscou – se ainda analisar se os responsáveis pela elaboração e publicação das demonstrações contábeis seguiram as orientações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). A partir de uma pesquisa quantitativa, foram analisadas as Notas Explicativas publicadas para os 26 estados e o Distrito Federal. Como resultado identificou-se uma discrepância entre as orientações do MCASP e o conteúdo publicado. Foram apresentados ainda os impactos da falta da padronização e cumprimento das normas na publicação das demonstrações contábeis para os diversos usuários.

Palavras- Chave: Notas Explicativas; Demonstrações Contábeis; Normas Internacionais de Contabilidade

ABSTRACT

The present work proposes to analyze the Explanatory Notes that were published by the entities of the federation in the 2021 fiscal year and to verify if the determinations of the Brazilian accounting standards were fulfilled in accordance with the international accounting standards. We also sought to analyze whether those responsible for preparing and publishing the financial statements followed the guidelines of the Accounting Manual Applied to the Public Sector (MCASP). Based on a quantitative research, the Explanatory Notes published for the 26 states and the Federal District were analyzed. As a result, a discrepancy was identified between the MCASP guidelines and the published content. The impacts of the lack of standardization and compliance with norms in the publication of financial statements for the various users were also presented.

Keywords: Explanatory Notes; Accounting statements; Standards; International Accounting Standards.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação entre as Notas Explicativas e as Demonstrações Contábeis	34
Figura 2 – Mapa Pontuação Balanço Orçamentário.....	39
Figura 3 – Mapa Pontuação Balanço Financeiro.....	41
Figura 4 –Mapa Pontuação Balanço Patrimonial	42
Figura 5 – Mapa Pontuação Demonstração das Variações Patrimoniais.....	44
Figura 6 – Mapa Pontuação Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido ...	46
Figura 7 – Mapa Pontuação Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	48

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Pontuação Máxima.....	21
Quadro 2: Informações que devem ser divulgadas de forma destacada	23
Quadro 3 - NBC T SP publicadas.....	27
Quadro 4 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	29
Quadro 5 - Estruturas das Notas Explicativas nas Demonstrações Contábeis	33

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Pontuação total obtida pelos Estados e Distrito Federal	49
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BO – Balanço Orçamentário
BSPN – Balanço do Setor Público Nacional
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público
DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFC – Demonstração de Fluxo de Caixa
DMPL – Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido
DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais
GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IASB - International Accounting Standards Board
IFAC – International Federation of Accountants
IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS - International Financial Reporting Standard
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBC T SP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NE - Notas Explicativas
OCPC - Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis
STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	OBJETIVO GERAL.....	18
2.1	Objetivos Específicos	18
3	METODOLOGIA.....	199
4	NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	22
5	NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AO SETOR PÚBLICO.....	24
6	ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
6.1	Procedimento para análise dos dados das Notas Explicativas dos Estados	38
6.1.1	Balanço Orçamentário.....	388
6.1.2	Balanço Financeiro.....	40
6.1.3	Balanço Patrimonial.....	41
6.1.4	Demonstrações das Variações Patrimoniais	43
6.1.5	Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido	45
6.1.6	Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	47
6.2	Discussão.....	48
7	CONCLUSÃO.....	50
	REFERÊNCIAS.....	54
	APÊNDICE A.....	60
	APÊNDICE B.....	64
	APÊNDICE C	65
	APÊNDICE D	67
	APÊNDICE E.....	68
	APÊNDICE F.....	69

1 INTRODUÇÃO

Para tornar a contabilidade homogênea, globalmente compreensível, aumentar a confiabilidade das informações repassadas aos interessados e alcançar a transparência das ações realizadas é necessário o alinhamento entre as Normas Brasileiras de Contabilidade e as Normas Internacionais de Contabilidade. A paridade dos procedimentos contábeis entre os países, proporciona menores disformidades nas análises das Demonstrações Contábeis publicadas e maior entendimento por parte dos usuários.

O *International Accounting Standards Board* (IASB) é um organismo internacional que possui o objetivo de fixar padrões internacionais de contabilidade. As normas internacionais de contabilidade são denominadas *International Financial Reporting Standard* (IFRS) e *International Financial Reporting Interpretation Committee* (IFRIC). O Brasil optou por adotar a IFRS para a formatação das demonstrações contábeis, dessa forma, foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com o objetivo de emitir pronunciamentos contábeis de acordo com o IFRS. No CPC, são realizados estudos para a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade. A resolução também determina que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é o órgão que deve divulgar as informações contábeis com a intenção de centralizar e uniformizar o processo de produção das normas brasileiras aos padrões internacionais.

Para Santos e Lima (2011, p.5) “com a crescente atividade de negócios no exterior, o Conselho Federal de Contabilidade percebeu a necessidade do país em se inserir no processo de harmonização contábil” que proporciona o alinhamento dos procedimentos técnicos contábeis brasileiros aos internacionais. A harmonização das normas contábeis é essencial para a comunicação entre os interessados nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

Com o objetivo de que as demonstrações contábeis brasileiras fossem adequadas às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, foi publicada a Portaria nº 184 do Ministério da Fazenda que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos em relação aos procedimentos, práticas, elaboração

e divulgação das demonstrações contábeis. Foi determinado pela referida Portaria MF que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por ser o órgão central de planejamento, coordenação e controle financeiro da União, seria o órgão com a atribuição de desenvolver ações tais como as de identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) e às normas brasileiras editadas pelo CFC, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional com o objetivo de favorecer a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Dentre as publicações realizadas pela STN, destaca-se o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que possui abrangência nacional e suas normas são aplicadas em todas as entidades do setor público.

O Brasil ao aderir as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público visa garantir transparência, qualidade e confiabilidade das informações contábeis e melhoria no *accountability* dos dados públicos. O IASB definiu que o conjunto de demonstrações contábeis deve incluir o Balanço Patrimonial, as Demonstrações do Resultado, as Demonstrações das Mutações no Patrimônio Líquido, as Demonstrações dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. A publicação de tais demonstrações devem seguir o modelo internacional que foi adotado pelo governo federal brasileiro de forma obrigatória para todos os entes da federação.

O uso do termo *accountability*, é vinculado à Contabilidade com o significado de controle, fiscalização, monitoramento, responsabilização, sanção e punição. Para Da Silva, Silva, Gonçalves (2015) a informação contábil é um instrumento que proporciona a *accountability*, e promove a tomada de decisões uma vez que os gestores terão uma base confiável para atender os interesses das entidades ou dos entes públicos, quando for o caso. Os relatórios gerados apresentam informações que, de forma transparente, demonstram o controle, monitoramento e proporcionam a fiscalização dos atos dos agentes públicos, uma vez que são obrigados a prestar contas e demonstrar transparência de suas ações. A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê punições aos responsáveis pela informação contábil, caso não sejam cumpridos os dispositivos.

O marco inicial da convergência da contabilidade no Brasil aos padrões internacionais deu-se com a promulgação da Lei nº 11.638/2007, que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/76 e da Lei nº 6.385/76, que diz respeito sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras das sociedade de grande porte. E o processo de adequação das demonstrações contábeis às normas internacionais foram desenvolvendo gradativamente.

Buscando considerando o saber técnico e a aplicação prática, foram elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais. As NBC T SPs editadas pelo CFC proporcionaram introduzir pouco a pouco as normas internacionais nas demonstrações contábeis dos entes públicos possibilitando a reformulação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASPs com o intuito de adotar o contexto das normas internacionais à realidade dos entes públicos.

As NBC Ts procuram amenizar o impasse que há em atender os usuários da contabilidade quanto a qualidade e transparência das informações. São muitas informações que devem constar nas Notas Explicativas e, portanto, é importante que a elaboração delas seja efetivada de maneira clara e eficaz.

As demonstrações contábeis dos entes públicos brasileiros em todas as esferas, devem atender as recomendações das Normas Internacionais de Contabilidade. Juntamente com as NBC T SP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público indica as diretrizes para a elaboração dos demonstrativos em consonância com os padrões nacionais. Dentre as recomendações realizadas, estão as diretrizes para elaboração das seguintes demonstrações contábeis:

- Balanço Patrimonial
- Demonstração das Variações Patrimoniais
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
- Demonstração dos Fluxos de Caixa
- Balanço Orçamentário
- Balanço Financeiro

- Notas Explicativas
- Informação comparativa com o período anterior.

O MCASP define as Notas Explicativas (NE) como sendo informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASPs. As NEs nas demonstrações públicas têm uma função social como é apresentado por Abreu e Bezerra Filho (2017 apud Bezerra Filho 2015) que são “informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social”. O que faz com que as NEs contribuam para a acessibilidade das informações contidas nas demonstrações ao alcance de todos.

Os itens 40 e 41 da NBC T SP 16.6 (R1) definem que as informações contidas nas Notas Explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis e que incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações, o que facilita a compreensão pelos diversos usuários. Dessa forma as NEs são apresentadas de forma transparente e proporcionam maior confiabilidade.

Santos, Calixto e Bispo (2019), ao analisar o impacto da Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (OCPC) nº 7, cujo objetivo é o enxugamento das Notas Explicativas nas demonstrações contábeis brasileiras, concluíram que poucas empresas que foram analisadas reduziram o tamanho das NEs e que as reduções ocorridas não proporcionaram a melhoria da facilidade da leitura. A OCPC nº 7 enfatiza que somente informações relevantes e específicas devem ser evidenciadas. Uma das razões da emissão da referida orientação é o fato de que os agentes de mercado questionarem a existência de informações irrelevantes e a falta de informações relevantes. Leite (2018) destaca também o fato de que o excesso de informações das Notas Explicativas ocasiona a dificuldade da tomada de decisões por parte dos interessados.

Os estados da federação devem publicar anualmente as demonstrações contábeis observando as diretrizes estabelecidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CASP), quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis como estabelecido na Portaria MF n. 184, que dispõe sobre as diretrizes que os entes públicos devem observar considerando a transparência, a fácil compreensão pelos interessados, além proporcionar o acompanhamento, a comparação da situação econômico-financeira e o desempenho dos entes públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece no artigo 51 a obrigatoriedade da elaboração e divulgação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), que é o documento oficial onde estão dispostas as contas dos entes da Federação. É um instrumento de transparência da gestão e possibilita o alcance de toda sociedade. Na apresentação do BSPN estão também os demonstrativos e as Notas Explicativas. Sua análise proporciona aos usuários a avaliação das contas, a tomada de decisões e contribui para a *accountability*. Os entes públicos deverão encaminhar as prestações de contas para os respectivos Tribunais de Contas para que seja emitido o parecer técnico, somente após a legitimidade do Tribunal de Contas haverá a publicação do BSPN.

A presente pesquisa compreende a análise quanto a adequabilidade das Notas Explicativas dos entes da federação aos padrões internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e indicado no MCASP referentes ao exercício de 2021 e concomitantemente a transparência das informações e os impactos causados pela adequação dos padrões internacionais de contabilidade no setor público, de forma que as informações apresentadas sejam eficientes. A análise também deve dar a importância quanto as diferenças regionais e econômicas do país. Diversos fatores influenciam a elaboração das Notas Explicativas, Campos e Lemes (2013) analisaram como os cursos de Ciências Contábeis nas universidades públicas brasileiras preparam seus alunos para a elaboração das Notas Explicativas, com o intuito de melhorar as práticas de evidenciação e elaboração das notas.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público para proporcionar a clareza e objetividade, sugere que a apresentação das Notas Explicativas sejam realizadas de

forma sistemática e quanto a exposição, devem ser publicadas considerando a seguinte disposição, onde primeiro seja apresentado as informações gerais da entidade, logo em seguida o resumo das políticas contábeis significativas, em terceiro as informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas e por fim demais informações relevantes.

Para Braga e Bezzera Filho (2015) com a internacionalização da contabilidade existe uma preocupação com que a contabilidade pública atenda a demanda por informações de qualidade requeridas por seus usuários que não são homogêneos e buscam diversos níveis de informações. Informações estas, que devem ser transparentes e adequadas às novas exigências propostas. Para Oliveira e Lemes (2011, p.158) “a adoção de uma linguagem comum internacionalmente é capaz de produzir benefícios concretos quando da tomada de decisão por parte desses usuários.”

2 OBJETIVO GERAL

Este estudo tem como objetivo geral verificar a adequabilidade das Notas Explicativas dos estados da federação e do Distrito Federal quanto aos padrões internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e indicado no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

2.1 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos teremos:

- a) analisar a transparência dada às Notas Explicativas nos balanços estaduais e do Distrito Federal de 2021 do Brasil;
- b) verificar se as Notas Explicativas atendem as recomendações dadas pelo MCASP.
- c) discutir os resultados encontrados e seus possíveis impactos.

3 METODOLOGIA

Essa monografia realizou uma pesquisa com a finalidade de verificar a adequabilidade das Notas Explicativas dos estados da federação e do Distrito Federal, quanto aos padrões internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e indicado no MCASP. Foi realizado o estudo das Notas Explicativas que foram publicadas nas demonstrações contábeis, referentes ao exercício de 2021, por apresentar as prestações de contas mais recentes e as últimas Notas Explicativas publicadas pelos entes federativos ou o último balanço geral. O artigo 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina a consolidação nacional e por esfera de governo das contas dos entes da federação e o prazo de envio das contas do exercício do ano anterior pelos entes é até 30 de abril do próximo exercício.

O trabalho se iniciará com uma pesquisa sobre a evolução das exigências das Notas Explicativas nas demonstrações contábeis. Posteriormente será apresentado os estudos já realizados quanto a clareza, objetividade, transparências das Notas Explicativas do setor público e do setor privado referentes as exigências segundo o padrão internacional. E por fim, serão analisadas as Notas Explicativas dos estados da federação e do Distrito Federal publicadas em 2021.

As Notas Explicativas analisadas foram coletadas nos portais da transparência, nos sítios das Secretarias de Estado da Fazenda. Nas demonstrações contábeis dos entes onde não fora apresentada de maneira formal o documento contábil denominado “Notas Explicativas”, foram analisadas as informações que o ente apresentou ou nas notas de rodapé das demais demonstrações, ou nos relatórios que compõem os balanços gerais ou documentos equivalentes.

Os procedimentos técnicos adotados foram a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Gil (2008, p.50) define que a pesquisa bibliográfica é executada a partir de materiais já existentes, como livros e artigos científicos. Assim, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre a publicação das Notas Explicativas, nas demonstrações contábeis em consonância com as normas internacionais de contabilidade. Buscou-

se junto à literatura conteúdos que lidam sobre Notas Explicativas, bem como conteúdos especificados no MCASP e nas NMC T Sps.

Após as pesquisas bibliográficas e documentais, foi possível formar o entendimento sobre quais normas foram estabelecidas para a apresentação das Notas Explicativas de forma transparente. Para Lakatos e Marconi (2003 p.183) “[...] a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”. Serviram, portanto, como embasamento para a construção dos quadros com os quesitos mínimos necessários que devem ser apresentados nas Notas Explicativas das DCASPs.

Em seguida realizou-se a análise documental, que, segundo Gil (2008, p. 51) utiliza “materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser revistos de acordo com os objetos da pesquisa”. Destacamos as consultas realizadas nas Notas Explicativas e nos Balanços Gerais dos estados, que foram publicados e devem ser assinados por profissionais da área contábil que tenham o registro válido no Conselho Regional de Contabilidade. Tais demonstrações são documentos que possuem forma e estruturação próprias estabelecidas como especificados nas normas correspondentes e irão contribuir para a investigação quanto a transparência das informações e também se as NEs publicadas pelos entes estão de acordo com as orientações contidas no MCASP, que é a referência, que devem ser seguidas pelos profissionais da área contábil responsável pela publicação das DCASPs, para elaborar os procedimentos contábeis observando a clareza das informações e proporcionar a assertiva tomadas de decisões pelos diversos usuários.

Quanto à natureza, a pesquisa será analisada de forma quantitativa, que foram obtidas através da análise da pontuação alcançada por cada ente da federação. O levantamento foi realizado com base nas Notas Explicativas publicadas e a relação com o Manual de Contabilidade Aplicado ao setor público e a coerência com as determinações das normas internacionais de contabilidade. Buscou -se quantificar as informações nas Notas Explicativas publicadas referentes ao exercício de 2021 dos entes da federação.

As orientações contidas na parte V da 8ª edição do MCASP, cujo objetivo é padronizar a estrutura das demonstrações contábeis aplicada ao setor público, foi o parâmetro utilizado para a elaboração dos quadros que estão nos Apêndices, a fim de analisar se cada demonstração contábil publicada apresentou o mínimo necessário de informações das Notas Explicativas.

Assim é possível verificar também se foi cumprido o que determina as NBC T SPs e as premissas definidas na literatura. A construção da metodologia foi de acordo com a escala de *likert* que foi utilizada na aplicação do *check list* no estudo de Abreu e Bezerra Filho (2017). Nos quadros do Apêndices, os estados estão identificados com a respectiva sigla de abreviação e o método utilizado para aferir as pontuações foi o seguinte:

- a) 0 quando a exigência não foi atendida ou não exista,
- b) 1 quando a exigência foi atendida, porém incompleta e
- c) 2 quando foi atendida de forma completa

A pontuação máxima que poderia ser obtida era de 54 pontos como demonstra o Quadro 1:

Quadro 1 - Pontuação Máxima

Pontuação Máxima	
Demonstração	Pontuação Máxima
Balanço Orçamentário	20 pontos
Balanço Financeiro	4 pontos
Balanço Patrimonial	14 pontos
Demonstração das Variações Patrimoniais	6 pontos
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	6 pontos
Fluxo de Caixa	4 pontos

Fonte: Elaboração própria

Nos Apêndices A a F ao final do presente estudo, estão demonstrados os quadros com as pontuações obtidas por cada ente. As demonstrações contábeis exigíveis de publicação, como estipulado na NBC T SP 11, são o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, as Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstrações dos Fluxos de Caixa e as Demonstrações das Mutações do

Patrimônio Líquido, as Notas Explicativas e as informações comparativas com o período anterior. A publicação do Balanço Financeiro é obrigatória por força do artigo 101 da Lei nº 4.320/64. Através da técnica de pesquisa utilizada, que foi a análise de conteúdo, analisou-se de forma objetiva cada nota explicativa, que foi publicada relacionada à DCASP. Segundo Lakatos e Marconi (2003, p.223) essa técnica descreve de forma objetiva, sistemática e quantitativa determinado conteúdo.

Os dados foram extraídos dos balanços gerais dos estados disponíveis nos sítios das Secretarias de Estado da Fazenda e foi verificado se os Estados e o Distrito Federal publicaram as DCASPs acompanhadas das respectivas Notas Explicativas. Com o intuito de atender ao objetivo do trabalho, buscou-se identificar se as notas publicadas atendiam a estrutura mínima apresentada pelo MCASP. Nos casos em que não foram localizadas as DCASPs no site da Secretarias de Estado da Fazenda, foram realizadas as pesquisas pelas demonstrações em buscadores da internet. Foram encontradas todas as DCASPs dos Estados e Distrito Federal relativas ao ano de 2021. A referida coleta de dados aconteceu no último semestre de 2022.

A partir da metodologia aplicada, espera-se alcançar o objetivo proposto que é verificar a adequabilidade das notas explicativas dos estados da federação e do Distrito Federal quanto aos padrões internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e indicado no MCASP. Dessa forma é possível analisar quanto à transparência e a simplicidade das demonstrações publicadas já que a pontuação 2 é aplicada quando o quesito foi atendido de forma completa, ou seja, de forma suficiente clara para facilitar a compreensão das informações apresentadas para os interessados e de acordo com as normas estabelecidas.

4 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A exigência de que as demonstrações contábeis apresentem Notas Explicativas está no Parágrafo 4º do artigo 176 de Lei 6.404/76 que dispõe que “as demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício” (BRASIL, 1976). As Notas Explicativas devem demonstrar o que é relevante para as atividades da empresa e detalhar para os

interessados de forma qualitativa quais são as práticas contábeis utilizadas e a composição e detalhes de determinadas contas contábeis.

A Lei das sociedades por ações em seu artigo 176 Parágrafo 5º estabeleceu expressamente em quais contextos contábeis devem ser mencionadas as notas explicativas, porém, não obstante, as NE's devem constar às demonstrações contábeis sempre que haja necessidade de clareza das informações. Souza (2014) identificou que as notas explicativas às demonstrações financeiras atingem parcialmente seu objetivo de fornecer informações úteis a investidores e credores.

O pronunciamento técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011) recomenda, no item 112, que a estrutura das notas explicativas deve:

- a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas de acordo com os itens 117 a 124
- b) divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- c) promover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão. (CPC 26 R1, p.33).

A apresentação de forma sistemática e ordenada das Notas Explicativas possibilita que, como um instrumento de gestão contábil, possam prestar informações aos usuários de forma transparente, clara e confiável e cumprindo os pronunciamentos do CPC é possível que as NE's sejam elaboradas atendendo os princípios e as normas internacionalmente recomendadas. O pronunciamento técnico CPC 26 (R1), também orienta “que cada demonstração contábil e respectivas Notas Explicativas devem ser identificadas claramente” (CPC 26, item 51). O Quadro 2 apresenta tais informações.

Quadro 2: Informações que devem ser divulgadas de forma destacada

Informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetidas quando necessário	
o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa	se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades

identificação desde o término do período anterior	
a data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas	a moeda de apresentação, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.	

Fonte: Adaptado do Pronunciamento Técnico n 26.

O mesmo pronunciamento em seu item 113, orienta ainda que a apresentação das notas explicativas seja feita de forma sistemática afim de proporcionar a compreensibilidade e a comparabilidade das demonstrações contábeis. A forma sistemática de apresentação, é um instrumento de transparência e clareza para a análise dos números apresentados.

A apresentação das notas explicativas com qualidade e de forma que atenda às necessidades dos usuários e de acordo com os padrões estabelecidos, é um desafio para os gestores contábeis. As informações apresentadas devem ser relevantes, de forma que sejam úteis. Para Neves, (2005) a informação relevante influencia no viés econômico as decisões dos usuários uma vez que proporciona a avaliação de eventos do passado, do presente ou do futuro. Políticas contábeis inadequadas não devem ser convalidadas nem mesmo por meio de Notas Explicativas (MCASP).

5 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AO SETOR PÚBLICO

As Notas Explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das Demonstrações Contábeis e são consideradas parte integrante das demonstrações, conforme definido no constante do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP p. 409). As NE's devem facilitar para os usuários a compreensão das demonstrações contábeis apresentadas e para isso elas devem ser claras, sintéticas e objetivas. O MCASP sugere a seguinte ordem de apresentação das notas explicativas:

- a. Informações gerais: i. Natureza jurídica da entidade. ii. Domicílio da entidade. iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade. iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.
- b. Resumo das políticas contábeis significativas, 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,2021, p. 543).

As normas contábeis determinam que as Notas Explicativas devem constar nas demonstrações contábeis para oferecer um melhor esclarecimento de informações relevantes que impactarão para tomada de decisão e impactar nos grupos de contas ou em cálculos que proporcionam as mutações contábeis. Para Leite (2018, p.1) “as notas explicativas às demonstrações contábeis no setor público têm como principal função facilitar a compreensão dos demonstrativos pelos seus diversos usuários”.

O MCASP define que (2021, p.544) “as políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, regras e procedimentos específicos aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.” O intuito é proporcionar aos usuários das informações a melhor compreensão da forma em que as transações e os eventos contábeis estão refletidos no resultado e na posição patrimonial do exercício demonstrado, por isso podem ser significativas devido à natureza das operações da entidade. A informação de qual base de mensuração que foi utilizada nas demonstrações contábeis favorece a análise pelos usuários e deve estar expressa nas notas explicativas. O MCASP orienta que a alteração de uma política contábil pela entidade deve ser divulgada em nota explicativa quando a mudança for uma exigência das normas de contabilidade vigentes ou quando a mudança resultar em informação confiável e mais relevante sobre os efeitos das transações ou outros eventos que afetem diretamente a posição do patrimônio, do resultado patrimonial ou referentes aos fluxos de caixa das entidades.

O MCASP orienta ainda que:

As notas explicativas devem divulgar os pressupostos das estimativas dos riscos significativos que podem vir a causar um ajuste material nos valores contábeis dos

ativos e passivos ao longo dos próximos doze meses. Devem ser detalhadas a natureza e o valor contábil desses ativos e passivos na data das demonstrações. São exemplos dessas divulgações: a. a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas; b. a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade; c. a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos possíveis ao longo do próximo exercício social em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e d. a explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado, caso a incerteza permaneça sem solução. Uma mudança de método de avaliação é uma mudança na política contábil e não na estimativa contábil e também deve ser evidenciada nas notas explicativas. Se o montante não for evidenciado porque sua estimativa é impraticável, a entidade também deve evidenciar tal fato. (MCASP,2021, p. 545).

O princípio da transparência e da evidenciação contábil no setor público, pleiteia que as informações sejam repassadas aos usuários de forma rápida, simples e estabelece uma política de gestão responsável. Araújo e Arruda (2020) apresentam dentre outros como requisitos elementares aos princípios de transparência e evidenciação contábil:

1. Ser acompanhado por notas explicativas.
 2. Apresentar informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade.
 3. Conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.
 4. Ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.
 5. As contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada sua natureza e não ultrapassem 10% do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas.
 6. Para fins de publicação, podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada.
 7. Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.
- Araújo e Arruda (2020, p. 200 e 201).

Assim, os usuários das demonstrações contábeis podem avaliar e analisar quanto aos riscos futuros proporcionando uma maior confiabilidade dos dados apresentados. As NEs proporcionam uma maior transparência das contas públicas e a melhor compreensão da estrutura das entidades.

Como evidencia Santos (2021), ao analisar a aderência e a relevância das Notas Explicativas dos municípios do Estado de Santa Catarina destacou que as mesmas possuem grande importância no processo de tomada de decisão, prestação de contas, transparência e evidenciação das informações públicas. As NEs proporcionam informações de qualidade para que os interessados possam utilizar as informações

de forma consciente e transparente. A conclusão do estudo foi de que a evidenciação da informação deve ser algo inerente ao gestor público, e destacou que cada usuário possui o motivo por buscar a informação. As Notas Explicativas devem ser elaboradas propondo a transparência das informações conforme a necessidade dos diferentes usuários.

A contabilidade pública gerencia os recursos arrecadados da sociedade e proporciona ao gestor público, informações para a tomada de decisões, a coordenação dos recursos e a avaliação dos desempenhos estabelecidos nas metas e planos plurianuais e dessa forma, desempenha seu papel social como foi analisado por Freitas (2016). Para o controle da gestão, a contabilidade pública desempenha o papel de ser a ferramenta utilizada para proporcionar o processo administrativo decisório.

O Conselho Federal de Contabilidade, em 1998, designou grupos de estudos trabalhos com a finalidade de atender a necessidade de estruturação de formulação de normas brasileiras de contabilidade para a área pública. Em 2008, foram lançadas as primeiras normas contábeis brasileiras, exclusivas para o setor público que são as NBC T SP 16 relacionadas às normas internacionais de contabilidade e que promoveram inovações no setor público brasileiro. O Quadro 3 demonstra todas as NBC T SPs publicadas e a relação ou não com as IPSAS sob a supervisão do *Internation Federation of Accountants*. As reformas realizadas na Contabilidade Pública estão diretamente relacionadas à publicação de relatórios financeiros com qualidade e transparência.

Quadro 3 - NBC T SP publicadas

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
NBC T SP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC T SP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC T SP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC T SP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC T SP 04	DOU 28/10/16	Estoques	IPSAS 12

NBC T SP 05	DOU 28/10/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC T SP 06	DOU 28/09/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC T SP 07	DOU 28/09/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC T SP 08	DOU 28/09/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC T SP 09	DOU 28/09/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC T SP 10	DOU 28/09/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC T SP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC T SP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC T SP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC T SP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC T SP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC T SP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC T SP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35
NBC T SP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC T SP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC T SP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC T SP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC T SP 22	DOU 26/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20
NBC T SP 23	DOU 26/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3
NBC T SP 24	DOU 26/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4
NBC T SP 25	DOU 26/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14
NBC T SP 26	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27
NBC T SP 27	DOU 04/11/20	Informações por Segmento.	IPSAS 18
NBC T SP 28	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22
NBC T SP 29	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais.	IPSAS 42
NBC T SP 30	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Apresentação.	IPSAS 28
NBC T SP 31	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	IPSAS 41

NBC T SP 32	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de <i>Hedge</i> - Aplicação Residual).	IPSAS 29
NBC T SP 33	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Divulgações.	IPSAS 30
NBC T SP 34	DOU 10/12/21	Custos no Setor Público.	Não há

Fonte: Adaptado do sitio do www.cfc.org.br

As normas aplicadas ao setor público estão publicadas nas NBC Ts 16.1 à NBC Ts 16.11 com vista a manter de forma constante as atualizações relacionadas ao entendimento técnico e a realidade prática, como está demonstrado no Quadro 4. Sendo que a NBC T 16.6 dispõe das demonstrações contábeis e estabelece as notas explicativas como parte integrante das demonstrações contábeis

Quadro 4 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Numeração	CFC RESOLUÇÃO	NORMA
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: Adaptado do sitio do www.cfc.org.br

A NBC T 16.1 estabelece a conceituação, o objeto e a aplicação da contabilidade aplicada ao setor público. A norma dispõe que a contabilidade aplicada ao setor público gerencia as informações, os Princípios da Contabilidade e as normas relacionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objeto o patrimônio público e seu objetivo é fornecer aos usuários informações sobre os resultados e aspectos de natureza orçamentaria, econômica, financeira e física do patrimônio e suas mutações, considerando também a sua função social que reflete na

tomada de decisões dos gestores públicos, à prestação de contas dos exercícios financeiros e no controle social.

As normas relativas ao patrimônio e aos sistemas contábeis, estão dispostos na NBC T 16.2. A norma define o conjunto de bens e direitos que formam o patrimônio público e classifica sob o enfoque contábil, a estrutura e três grupos qual seja, Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Quanto ao sistema contábil, a norma define que este representa a estrutura de informações com o objetivo de orientar e prover o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. As informações sobre o patrimônio público são obtidas através dos sistemas e subsistemas contábeis. A NBC T 16.2 atendendo o que está previsto no artigo 50, V § 3º da LRF, estruturou o sistema contábil em subsistema Orçamentário, Patrimonial, de Custos e de Compensação. Determina ainda que os subsistemas devem ser interligados entre si e outros subsistemas para dessa forma subsidiar a administração pública sobre o desempenho da unidade contábil no desempenho da sua missão, a avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho, a avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento e a avaliação dos riscos e das contingências. Avaliações que possuem sintonias com as notas explicativas publicadas e o processo de transparência das informações.

A NBC T 16.3 dispõe do planejamento das entidades e seus instrumentos, que são os planos hierarquicamente interligados, sob o enfoque contábil e estabelecendo as bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido. O item 3 da norma delibera que a CASP deve permitir que os documentos elaborados para a aplicação dos planejamentos dos programas e ações sejam integrados com as metas programadas e realizadas e evidenciar as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. A norma evidencia a ligação do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual (LOA) que são os planos hierarquicamente interligados mencionados na norma, tal evidenciação promove a tomada de decisões e facilita a instrumentalização do controle social.

A NBC T 16.4 estabelece sobre as transações no setor público que são as alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais no patrimônio das entidades públicas. Há variações patrimoniais que afetam o patrimônio líquido da entidade e o

MCASP orienta que seja informado em notas explicativas as variações publicadas na Demonstração de Variação Patrimonial.

Os critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades públicas estão dispostos na NBC T 16.5. Apresenta a formalidade do registro contábil com suas respectivas características, dispõe também sobre a estrutura do plano de contas. O profissional de contabilidade é o responsável pela validação dos registros contábeis da entidade. Os itens 24 e 25 dispõem respectivamente que devem ser evidenciados, em notas explicativas, o reconhecimento dos ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis, e quando houver a ausência de norma contábil aplicada ao setor público e for utilizado as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares.

A NBC T 16.6 como já mencionado, delibera sobre as demonstrações contábeis que devem elaboradas e divulgadas pelos entes da federação. Dispõe também que as notas explicativas devem apresentar informações relevantes, complementares ou suplementares às informações não suficientemente apresentadas ou até mesmo informações que não estão constantes nas demonstrações contábeis. O item 41 da NBC T 16.6 estabelece que a elaboração das notas explicativas engloba as informações de natureza patrimonial, orçamentária, financeira, legal, física, social e de desempenho, além de outros eventos não suficientemente evidenciados ou até mesmo os que não constam nas referidas demonstrações.

A NBC T 16.7 estabelece o conceito, a abrangência e os procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público, tendo em vista as relações de dependência entre as entidades do setor público. As demonstrações contábeis consolidadas devem sempre ter publicadas as referidas Notas Explicativas contendo as informações de identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos que foram adotados na transação, as razões quando os componentes do patrimônio das entidades envolvidas não forem avaliados pelos mesmo critério, a natureza e o montante dos ajustes efetuados e os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que possam ter efeito relevante nas demonstrações contábeis consolidadas.

A NBC T 16.8 estabelece referenciais para o controle interno objetivando minimizar os riscos e dar efetividade as informações contábeis. A norma dispõe que deve ser identificado, armazenado e comunicado toda informação relevante a fim de, através dos monitoramentos, proporcionar a tomada de decisão. Está diretamente relacionada ao controle disposto no artigo 59 da LRF tendo em vista o monitoramento e mapeamento de riscos realizado pelas entidades.

A NBC T 16.9 estabelece os critérios para o registro das contas de Depreciação, Exaustão e Amortização. O método utilizado para a análise dessas contas, o valor contábil bruto e a Depreciação, Amortização e Exaustão acumuladas no início e no fim do período e também as mudanças nas estimativas relacionadas a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados devem ser informados nas Notas Explicativas do Balanço Patrimonial, para proporcionar transparência e evidência contábil.

A avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio público estão dispostos na NBC T 16.10. A norma definiu os métodos para a reavaliação dos componentes do patrimônio público de acordo com os critérios dos itens 4 a 35 e proporciona a situação atualizada dos bens e direitos das entidades do setor público.

A NBC T 16.11 estabelece o conceito, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensurar e evidenciar os custos do setor público. O sistema de custos é obrigatório em todas as entidades do setor público e com sua implantação busca a transparência e o controle social.

A NBC T SP – Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público apresenta as premissas que as demonstrações contábeis no setor público devem conter. Como aponta Araújo e Arruda (2020, p.257) “[...] a contabilidade pública deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.”

O MCASP (2021) apresenta critérios gerais para a apresentação das evidenciações nas demonstrações contábeis. Tais informações auxiliam aos usuários a avaliar se o ente da federação executou os objetivos financeiros previstos, se as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e o desempenho dos entes estão em conformidade com o orçamento que foi aprovado e autorizado e também auxiliam se foram observadas a legislação vigente e demais regulamentos que regem a captação e a utilização de recursos públicos. Nas demonstrações contábeis também é possível obter informações relevantes sob o financeiro da entidade, a capacidade operacional e os riscos financeiros.

A evidenciação dessas informações, proporciona a clareza e a transparência dos números publicados. São a base para a elaboração das Notas Explicativas, no entanto, é importante atentar para que as informações não sejam excessivas. No Quadro 5 estão elencados a estrutura sugerida para as notas explicativas acordo com o MCASP (2021).

Quadro 5 - Estruturas das Notas Explicativas nas Demonstrações Contábeis

ESTRUTURA DAS NOTAS EXPLICATIVAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Informações gerais.
Resumo das políticas contábeis significativas.
Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas
Outras informações relevantes.

Fonte: Adaptado do MCASP 9ª edição (2021).

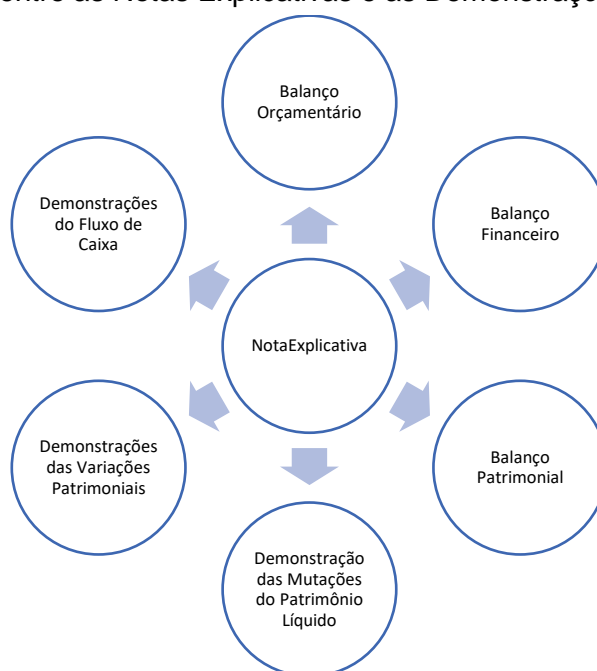
Conforme Leite (2018), em seu estudo onde foram analisadas as demonstrações contábeis do estado do Mato Grosso entre 2013 e 2017, foi constatado uma evolução significativa das Notas Explicativas no decorrer dos anos representadas pelo aumento de quantidade de Notas Explicativas e também a observância quanto a orientação do MCASP em referência aos quadros principais dos demonstrativos contábeis, porém ele aponta também que ainda é necessário aprimoramento como inclusão de gráficos e quadros de detalhamentos de informações.

As DCASPs foram aperfeiçoadas no decorrer dos anos para atender as normas internacionais, as informações contábeis das entidades públicas são de suma

importância para a União, os Estados, os Municípios, para as organizações e para a população pois refletem no controle e no planejamento da administração pública. O § 2º do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que as informações contábeis deverão ser divulgadas em meio eletrônico de amplo acesso público, proporcionando a transparência da gestão fiscal.

As notas explicativas são importantes para a transparência e obtenção de informações adicionais, considera-se a necessidade de que essas notas estejam presentes em todas as demonstrações contábeis, conforme demonstrado na Figura 1 e no manual de contabilidade está disposto a previsão de forma explícita das notas explicativas para a respectiva DCASP.

Figura 1 – Relação entre as Notas Explicativas e as Demonstrações Contábeis



Fonte: Pronunciamento Técnico nº 26 CPC. Elaboração Própria

Com a implantação do IFRS no país, as Notas Explicativas passam a ser obrigatórias em todas as entidades, independente se privada ou pública, da atividade econômica, do porte, ou da forma de tributação. Como já foi explanado, tanto a Lei 6.404/76 quanto o pronunciamento técnico nº 26 do CPC confirmam a elaboração obrigatória das Notas Explicativas para todas as entidades, independentes do porte, atividade ou forma de tributação e já foram abordadas em vários estudos acadêmicos e em várias publicações relacionadas a contabilidade pública e privado.

Quanto à implantação das IPSAS no país, Diniz *et.al.*(2015) avaliaram a percepção dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), e chegaram à conclusão de que a implantação das IPSAS é um objetivo que pode ser alcançado. Quanto a análise do custo benefício da implantação, é bem provável que o resultado supere os investimentos realizados (DINIZ *et.al.*,2015). E de acordo com as respostas obtidas nos questionários aplicados, constatou que para os entrevistados, o treinamento e a aplicação das IPSAS, devem ser realizados pelo governo, uma vez que quanto mais o setor público se responsabilizar pela capacitação dos responsáveis pela elaboração das DCASPs, maiores serão as vantagens obtidas (DINIZ *et.al.*,2015). Por fim, o mesmo estudo concluiu há época, que a componente interpretação das normas ainda não está definida como e quem efetivamente vai ser responsável pela interpretação, se os órgãos internacionais ou as instituições locais.

No setor público, estudo realizado por Costa e Júnior (2021), analisou o nível de divulgação das notas explicativas nas demonstrações contábeis municipais brasileiras, em relação às congêneres nos Estados Unidos e foi constatado que no Brasil ainda as NEs dos municípios não são apresentadas de forma a atender as orientações do CPC e ainda não demonstram a transparência esperada das informações para os interessados em investir nas cidades brasileiras. Os autores constaram que nos municípios americanos as informações são explícitas e claras e que nos municípios brasileiros grandes cidades ainda não apresentam a publicação das notas explicativas em suas demonstrações contábeis.

Em análise realizada às Notas Explicativas de 39 municípios da Região Metropolitana de São Paulo e através do questionário realizado com os contadores públicos das prefeituras e do estudo bibliográfico e documental, Seraphim (2011), apontou que os entrevistados em sua maioria concordam que as notas explicativas são instrumentos que promovem a evidenciação das informações contábeis para os interessados e que propiciam o apoio para a tomada de decisões relativas as análises contábeis. Os entrevistados consideram também que as NEs proporcionam a adequação da prestação de contas e o suporte necessário para a operacionalização do controle social (SERAPHIM, 2011). Entretanto, segundo os autores, a minoria dos

entrevistados apontou que há uma necessidade de melhoria da estrutura de notas explicativas validadas.

Em outro estudo realizado por Silva e Leitão (2020), foram exploradas as demonstrações contábeis da região metropolitana do Recife no período de 2014 a 2018 e foi constatado que quanto ao cumprimento das normas previstas na NBC T SP 16.6, durante o período de referência, foram observadas as normas internacionais e os municípios apresentaram suas demonstrações de modo transparente e principalmente em consonância com a publicação dos itens obrigatórios.

Ao estudar o setor privado, Holtz e Santos (2021) constataram que a adoção das normas internacionais provoca a redução na legibilidade das notas explicativas nas empresas de capital aberto, no período analisado que foram os anos de 2005, 2010 e 2015. E que quando analisadas pelo índice de Flesch, que é uma maneira de pontuar a legibilidade do texto, as NEs foram consideradas de difícil leitura, ou seja, a clareza e a compreensão das informações ainda se destacam com um problema a ser resolvidos pelos responsáveis pela elaboração e produção das notas explicativas (HOLTZ e SANTOS, 2021).

A legibilidade das notas explicativas também foi estudada por Gomes, Ferreira e Martins (2018) e constataram que as empresas reduziram o tamanho das NEs após a Orientação Técnica OCPC 07 – Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiro de Propósito Geral do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, porém não ficaram mais fáceis de serem lidas uma vez que a qualidade da escrita não alterou, quando analisadas também pelo índice Flesch. A qualidade e facilidade da leitura das NEs são de suma importância para a tomada de decisão do presente e do futuro (GOMES, FERREIRA E MARTINS, 2018).

Em pesquisa recente realizada por Azevedo (2021) ao analisar a qualidade da informação contábil e fiscal dos municípios do estado do Rio Grande do Norte, buscou-se observar se os municípios estão cumprindo as determinações legais para o envio de dados para a consolidação das contas públicas. Constatou em seu estudo que houve o processo de transparência nas gestões públicas municipais do estado e que a finalidade da consolidação das contas públicas foi alcançada, bem como, as

dimensões da qualidade de informações contábeis elaboradas pela STN foram analisadas e divulgadas (AZEVEDO,2021).

Os estudos realizados demonstram que tanto as informações contábeis apresentadas nas demonstrações públicas ou demonstrações privadas buscam atender as normas estabelecidas pela STN. Quanto a transparência e clareza das informações, ainda são necessários procedimentos que padronizem essas informações. O cumprimento da aplicação das normas de publicação das DCASPs pelos atores da gestão contábil proporciona o nível de transparência.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Ao analisar as notas explicativas dos Estados da Federação e do Distrito Federal, verificou-se que nenhum ente alcançou a pontuação total em todos os requisitos. As DCASPs devem seguir a padronização estabelecida no MCASP e é estabelecido que todos os entes da federação devem apresentar as demonstrações de forma clara para que possa atender ao princípio da transparência, da evidenciação contábil e efetivar a compreensão das demonstrações aos diversos usuários das informações. Quanto a apresentação apropriada e em conformidade com as normas contábeis o MCASP define que:

As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. A representação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos no Manual, com divulgação adicional, quando necessária. A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com o Manual deve declarar de forma explícita essa conformidade nas notas explicativas. (MCASP,2021, p. 488).

Com a padronização fica compreensível para os usuários o papel significativo das NEs em fornecer a informação necessária para dar suporte ao cumprimento da obrigação do governo ou de outra entidade do setor público em prestar contas (*accountability*), assim como em fornecer informação útil para a tomada de decisão (CRCRS, 2018/2019 p.11).

6.1 Procedimento para análise dos dados das Notas Explicativas dos Estados

As demonstrações contábeis que serão analisadas são as que compõem o conjunto completo de demonstrações contábeis, como estabelecido no artigo 101 da Lei nº 4.320/64 e no item 21 da NBC T SP 11, que prevê o conjunto completo das demonstrações contábeis. A nomenclatura das demonstrações contábeis pode até ser apresentadas diferentes em cada ente, uma vez que são estabelecidas conforme normas específicas ou de acordo com a legislação aplicável, porém as informações devem ressaltar seus dispositivos e demais NBC T SP. O MCASP (2021) cita como exemplo a “Demonstração do Resultado e a Demonstração de Informações Orçamentárias, as quais em decorrência da legislação brasileira são denominadas Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Orçamentário, respectivamente.”

Na parte V do MCASP, que foi elaborada com base na NBC T SP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, NBC T SP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, NBC T SP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis, Lei nº 4.320/64, Lei Complementar 101/2000 e outras legislações aplicáveis apresenta as características de cada demonstração contábil. A seguir serão apresentadas cada demonstração contábil e os requisitos que foram considerados para as análises e pontuações.

6.1.1 Balanço Orçamentário

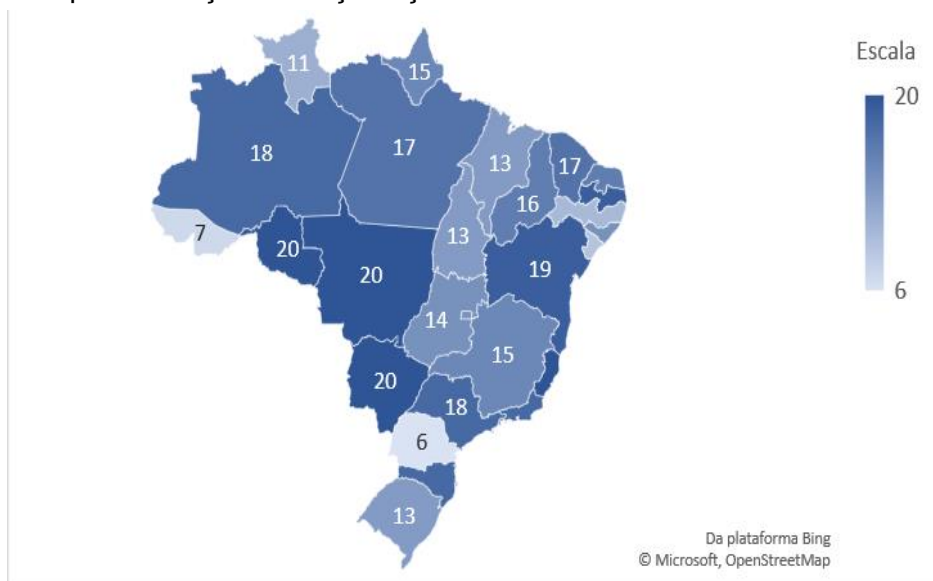
Consoante com o artigo 102 de Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, o Balanço Orçamentário é o demonstrativo que demonstra as receitas e despesas previstas para o exercício com as efetivamente realizadas. Araújo e Arruda (2020) destacam que o balanço orçamentário possibilita analisar as receitas estimadas e as despesas fixadas no orçamento em confronto, respectivamente, com as receitas arrecadas e com as despesas realizadas.

Por ser a demonstração contábil que evidencia as receitas e despesas orçamentárias por categoria econômica, o orçamento inicial e as alterações ocorridas no decorrer da execução orçamentária, se o resultado orçamentário foi de *superávit* ou *déficit* e

discrimina as receitas e as despesas por grupo de natureza a estruturação das Notas Explicativas relativas ao Balanço Orçamentário devem informar esclarecimentos de tais alterações orçamentárias Araújo e Arruda (2020). É recomendado pelo MCASP a utilização de notas explicativas quando no período analisado for utilizado superávit financeiro e de reabertura de créditos especiais e extraordinários para a correta interpretação da informação no Balanço Orçamentário, MCASP (2021).

A pontuação máxima a ser obtida para o Balanço Orçamentário de acordo com a metodologia aplicada foi de 20 pontos. Os estados Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Rondônia obtiveram a pontuação máxima. Obtiveram menor pontuação os estados do Acre com 7 pontos e do Paraná com 6 pontos. A distribuição da pontuação obtida pelos estados, nas notas explicativas aprestadas no Balanço Orçamentário está disposto na Figura 2.

Figura 2 – Mapa Pontuação Balanço Orçamentário



Fonte:Elaboração própria com dados da pesquisa

O Apêndice A demonstra as pontuações obtidas pelos estados e Distrito Federal com base nas orientações do MCASP referentes às divulgações mínimas que devem ser apresentadas nas Notas Explicativas do Balanço Orçamentário de 2021, todos os entes publicaram Notas Explicativas relacionadas ao Balanço Orçamentário e ficaram acima dos 50% dos pontos que poderiam ser totalizados. Nos Balanços Orçamentários analisados, a informação referente 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, foi publicada somente em 16 estados, e desse, forma satisfatória em apenas seis.

O quesito o procedimento adotado em relação aos restos a pagar não processados liquidados, só não foi apresentado na nota explicativa do Paraná e a análise constatou de forma geral o quesito foi informado nas notas explicativas de forma suficiente na maioria dos entes e recebeu nota 1 apenas nos estados Acre, Maranhão, Sergipe e Tocantins e esses estados obtiveram a pontuação total referente a essa demonstração contábil inferior à média total. Essa informação é de suma importância para saber 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.

Quanto ao quesito refere 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, esse não foi informado pela maioria dos entes, sendo que 11 estados obtiveram a pontuação zero.

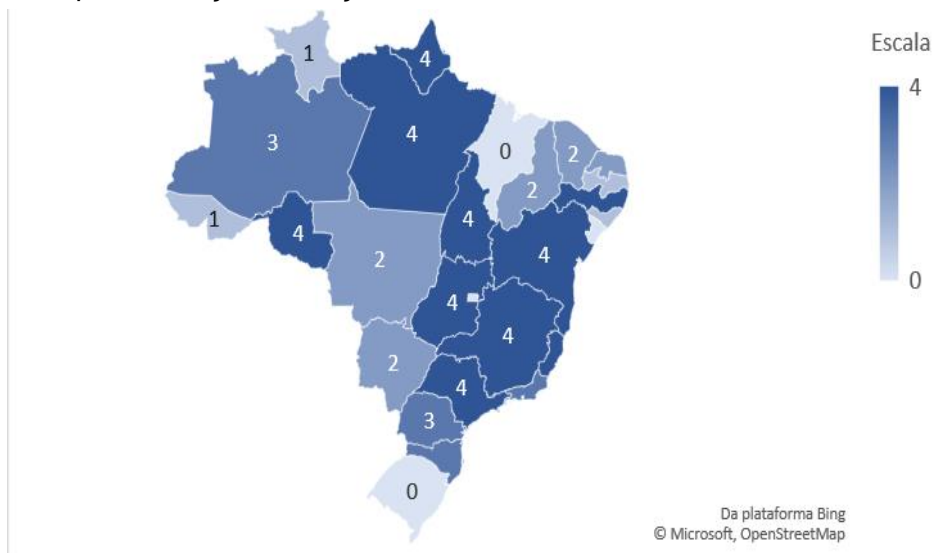
6.1.2 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro evidencia a movimentação dos recursos financeiros através da demonstração do saldo inicial, das receitas, das despesas e o saldo apurado que será transferido para o próximo exercício financeiro, representa o fluxo de caixa da entidade, como destaca Araújo e Arruda (2020, p.212). A Lei 4.320/64 em seu artigo 103 diz que o Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. As Notas Explicativas relacionadas devem ser elaboradas sempre que algum procedimento afetar o resultado financeiro apurado (MCASP). Se o saldo financeiro final for superior ao saldo financeiro inicial, o resultado financeiro é superavitário, se o saldo financeiro for menor, o resultado é deficitário.

Através da figura 3, é possível verificar o alto índice de aderência, pelos entes da federação pela publicação das NEs do Balanço Financeiro atendendo as exigências do MCASP. As pontuações obtidas pelos estados, de forma geral, foram superiores a

50% da pontuação máxima. Esse percentual equivale a dezenove estados da federação.

Figura 3 – Mapa Pontuação Balanço Financeiro



Fonte:Elaboração própria com dados da pesquisa

O Apêndice B demonstra as pontuações obtidas pelos estados referentes ao mínimo necessário de informações das notas explicativas relativas ao Balanço Financeiro, como orienta o MCASP. A pontuação máxima para as Notas Explicativas relacionadas ao Balanço Financeiro foi obtida por dez entes da federação. A análise constatou que o Distrito Federal e três estados, sendo, Maranhão, Rio Grande do Sul e Sergipe não apresentaram notas explicativas referente ao balanço financeiro. Pode ser observado também no Apêndice B, que dez entes da federação não forneceram informações referente aos ajustes relacionados a retenções. Como apresentado no MCASP, a forma como as retenções são contabilizadas, os saldos em espécie podem ser afetados, e essa informação será apresentada nas notas explicativas, pontua-se a importância dessa informação. A receitas orçamentárias, nesse balanço, são apresentadas líquidas das deduções.

6.1.3 Balanço Patrimonial

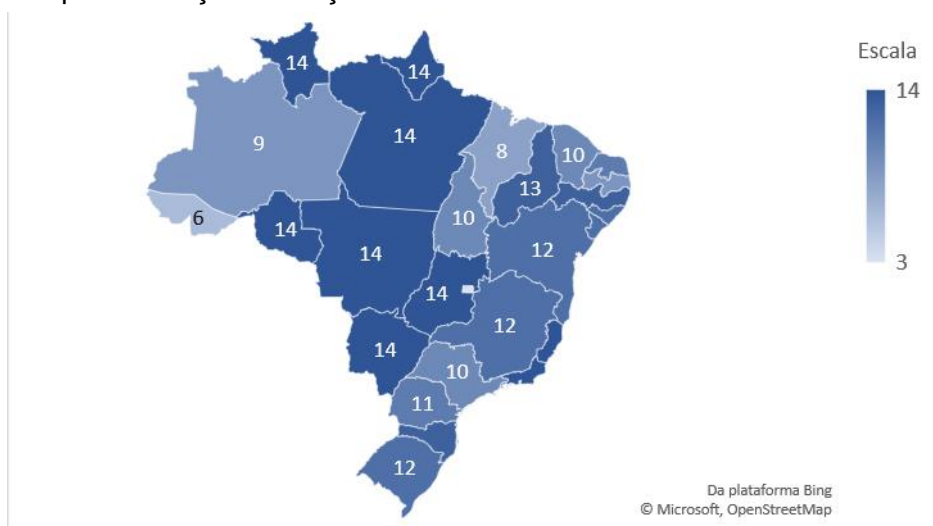
O Balanço Patrimonial é definido no MCASP (2021, p.434) como “a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público”. Para atender as Normas Brasileiras de Contabilidade e as Portarias da Secretaria do

Tesouro Nacional STN e também a NBC T SP 11 foram estabelecidas nova estrutura e conceitos ao Balanço Patrimonial, este passou a ser composto por quatro quadros demonstrativos qual sejam:

- a) Quadro principal;
- b) Quadro dos Ativos e Passivos financeiros e permanentes;
- c) Quadro das Contas de compensação;
- d) Quadro do Superávit/Déficit financeiro.

A análise realizada nas NEs publicada, referentes ao Balanço Patrimonial, foi constatado que no exercício de 2021, todos os entes da federação publicaram as Notas Explicativas, o fato talvez se explique por ser a demonstração diretamente relacionada ao controle e apresentação da situação patrimonial dos entes e de forma geral as orientações do MCASP foram observadas. Como demonstra a Figura 4, foram altas as pontuações obtidas. O Distrito Federal obteve a menor pontuação, e foi o ente da federação que apresentou maior dificuldade de obter as informações referentes às notas explicativas.

Figura 4 –Mapa Pontuação Balanço Patrimonial



Fonte:Elaboração própria com dados da pesquisa

O Apêndice C demonstra as pontuações obtidas pelos estados referentes ao mínimo de informações que devem conter as notas explicativas relativa ao Balanço Patrimonial em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e nos passivos. O MCASP (2021, p.438) orienta também que “as políticas contábeis

relevantes que tenham reflexos no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão”. Na análise realizada, as Notas Explicativas referentes as informações das políticas de Depreciação, Amortização e Exaustão receberam a pontuação máxima, e somente sete Estados e o Distrito Federal não apresentaram as Notas Explicativas referentes a essa conta contábil.

As informações referentes as contas contábeis Créditos de Curto e Longo Prazo foram constatadas em todas as notas analisadas e somente não recebeu a pontuação máxima, na análise realizada no do Distrito Federal, que recebeu a pontuação um, ou seja, a informação foi atendida, porém de forma incompleta. Quanto às informações referentes o detalhamento das contas do Imobilizado, o Distrito Federal obteve a pontuação zero por não ter sido apresentada de forma clara e transparente. Referente às informações das contas Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto e Longo Prazo, apenas o Estado Amazonas não apresentou as informações em Notas Explicativas e o Distrito Federal apresentou de forma incompleta, os demais estados da federação receberam a pontuação máxima.

A análise demonstrou uma pontuação média favorável quanto às Notas Explicativas apresentadas referentes ao Balanço Patrimonial, sendo que nove estados conseguiram a pontuação máxima 14 pontos, outros três pontuaram com 13 pontos e ainda cinco estados fizeram 12 pontos. “O Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão, da natureza e dos valores envolvidos nos ativos e passivos MCASP (2021, p.437)”. Explicitamente, o MCASP orienta o detalhamento em NEs das seguintes contas: Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo, Imobilizado, Intangível, Obrigações Trabalhista, Previdenciárias e Assistenciais a Curto e a Longo, Provisões a Curto e a Longo Prazo apartando as provisões para benefícios dos empregados das demais Provisões, Componentes do Patrimônio Líquido, apartando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas e outros elementos patrimoniais, quando relevantes.

6.1.4 Demonstrações das Variações Patrimoniais

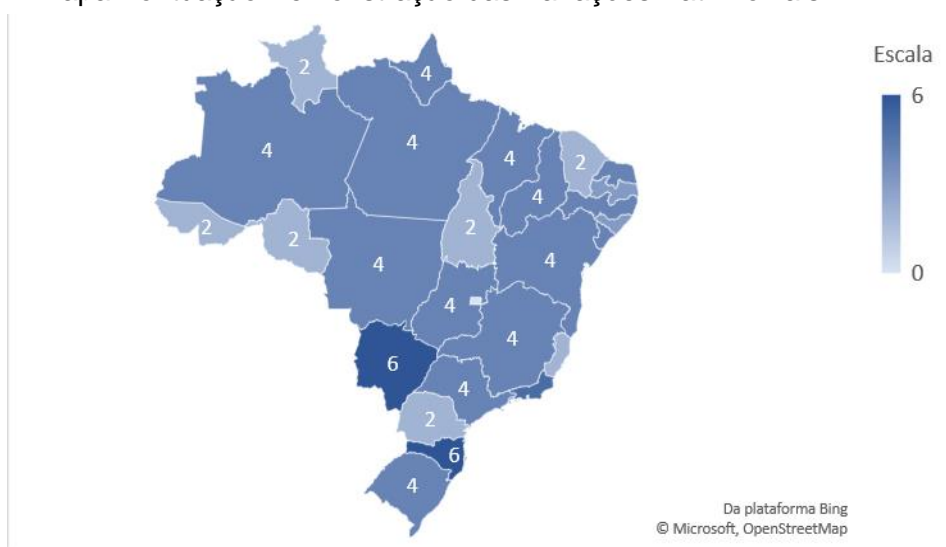
O artigo 104 da Lei 4.320/64 define as Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP) como demonstrações que evidenciam as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e que indica o resultado

patrimonial do exercício. Sendo as variações quantitativas as que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido da entidade pública e as variações qualitativas as que alteram os elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, ou seja, decorrentes da execução orçamentária Araújo e Arruda (2020, p.233).

O MCASP orienta que as Notas Explicativas das Demonstrações das Variações Patrimoniais devem, no mínimo, informar: a) detalhamento das variações patrimoniais qualitativas; b) baixas de investimentos; c) a constituição ou a reversão de provisões. Devem esclarecer as informações de como as políticas adotadas alteraram o patrimônio público com o propósito de atender as demandas da sociedade divulgando separadamente a natureza e os valores de itens relevantes.

Observamos na figura 5, que a maioria dos entes da federação receberam pontuação acima da média quanto às notas explicativas apresentadas. Tal ocorrência deve ao fato de que, apenas o Distrito Federal não apresentou as notas explicativas das Demonstrações das Variações Patrimoniais referente ao quesito das informações detalhamento das variações patrimoniais qualitativas e quantitativas e todos receberam a nota máxima. Quanto ao quesito constituição ou reversão de provisões, para essa informação nove entes não apresentaram a NE correspondente.

Figura 5 – Mapa Pontuação Demonstração das Variações Patrimoniais



Fonte:Elaboração própria com dados da pesquisa

O Apêndice D demonstra as pontuações obtidas pelos estados referentes às informações das notas explicativas das Demonstrações das Variações Patrimoniais apresentadas consoante as orientações do MCASP. A análise realizada demonstrou que quanto a notas explicativas das Demonstrações das Variações Patrimoniais relativas a baixas de investimentos, foram publicadas somente pelos estados do Mato Grosso do Sul, Rio de Janeiro e Santa Catarina. Os estados do Pará e da Paraíba publicaram de forma incompleta. Os demais 22 entes não publicaram notas explicativas relativas a baixas de investimento e não há informações explícitas se não se aplica tal informação aos fatos contábeis dos entes ou se realmente não houve a publicação.

O Distrito Federal não apresentou nenhuma informação referente aos quesitos mínimos relacionados às Demonstrações das Variações Patrimoniais em sua demonstração contábil de 2021, o que impossibilita analisar o resultado patrimonial do exercício. A análise demonstra que, as Notas Explicativas relacionadas às Demonstrações das Variações Patrimoniais, não apresentaram alto nível de valorização e divulgação entre os entes da federação, no exercício de 2021.

6.1.5 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido

As Demonstrações das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) demonstram o aumento ou redução do Patrimônio Líquido durante o exercício contábil. Araújo e Arruda (2020) dispõem que as notas explicativas da DMPL devem informar no mínimo as alterações na composição do capital social se forem relevantes, quando da destinação dos resultados e a constituição e reversão de reservas”. O MCASP (2021) orienta que qualquer alteração relevante no patrimônio líquido, seja pelo valor ou pela natureza da informação, deve ser divulgada em notas explicativas que será demonstrada na DMPL. Dessa forma, será demonstrada a evolução com o aumento ou redução do patrimônio líquido da entidade durante um período. No setor público a DMPL é obrigatória às empresas estatais controladas, constituídas sob a forma de sociedades anônimas e é facultativa para os demais órgãos e entidades.

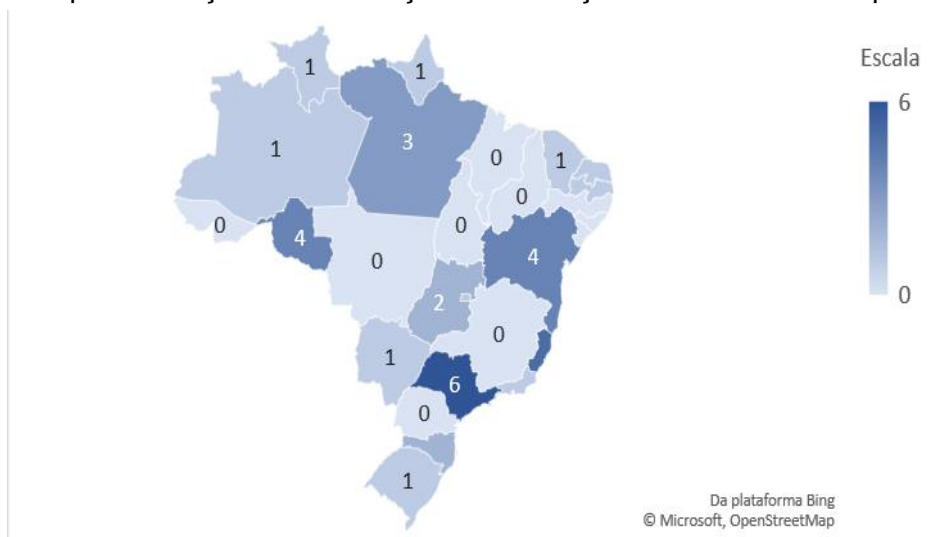
O Apêndice E demonstra as pontuações obtidas pelos estados referentes à DMPL, considerando as orientações do MCASP. Unicamente o estado de São Paulo obteve a pontuação máxima, seguido pelo Espírito Santo que obteve a pontuação 5. Somente

três estados e o Distrito Federal apresentaram Notas Explicativas relacionadas ao quesito alterações na composição do capital social, quando relevantes. Os demais estados não apresentaram a informação de forma transparente nas demonstrações analisadas. O fato de o quesito conter a observação “quando relevante”, pela análise que foi realizada, causaria o impacto real se nas notas explicativas fosse apresentada claramente a informação de que não houve alterações relevantes. Se houver essa indicação explícita na NE, não haverá objeção quanto a transparência da informação e não irá gerar a dúvida de que o quesito houve ou não houve relevância na DECASP. A aplicação da nota zero hesita em saber se o quesito não foi informado ou se realmente não houve a divulgação da informação à Nota Explicativa vinculada ao item.

As Notas Explicativas relacionadas às informações quanto a constituição e reversão de reservas, foram apresentadas em apenas cinco estados e desses, o estado Pará apresentou a informação de forma incompleta. O MCASP define que as empresas estatais dependentes constituídas como sociedades anônimas devem obrigatoriamente publicar a DMPL e para os demais órgãos e entidade, é facultativa.

Verificou -se na análise das 27 notas explicativas que a demonstração DMPL apresentou baixa aderência, dez entes não apresentaram a Nota Explicativa correspondente a essa demonstração contábil e receberam a pontuação zero. A figura 6 demonstra a distribuição da pontuação obtida pelos entes da federação no exercício de 2021.

Figura 6 – Mapa Pontuação Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido



Fonte:Elaboração própria com dados da pesquisa

De forma geral a pontuação obtida foi baixa. Como já foi mencionado, a análise constatou que dos entes da federação somente 4 publicaram informações nas Notas Explicativas referentes a alterações na composição do capital social, quando relevantes e os demais receberam pontuação zero que contribui para a baixa pontuação geral obtida pela análise das NE's relacionadas a essa demonstração. A DMPL demonstra a movimentação ocorrida em cada componente do Patrimônio Líquido e de suma importância para a avaliação de investidores.

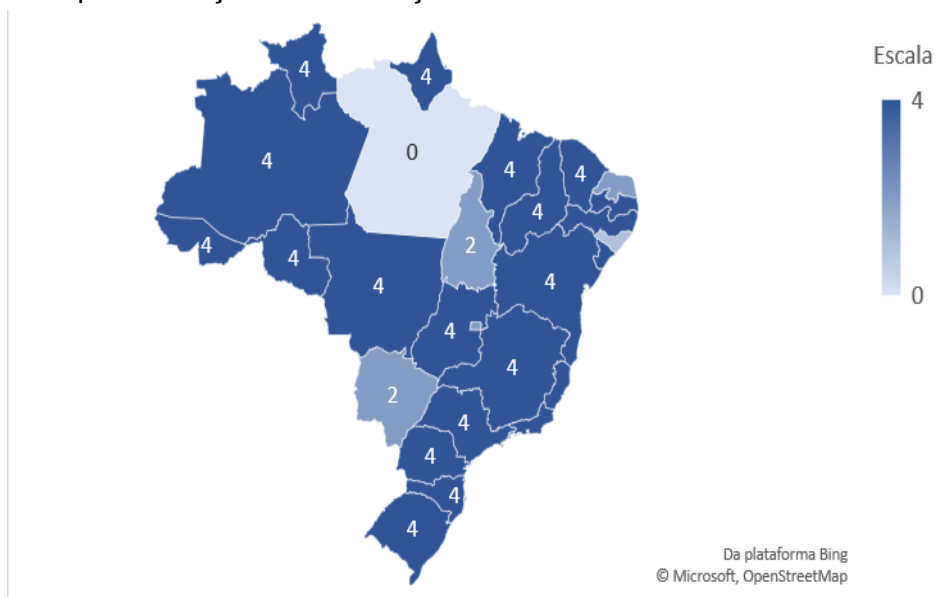
6.1.6 Demonstração dos Fluxos de Caixa

O MCASP (2021, P.252) estabelece que a Demonstração dos Fluxos de Caixa “permite aos usuários avaliar como a entidade do setor público obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram utilizados”. Dessa forma contribuem para a transparência da gestão pública através do gerenciamento e controle financeiro podendo ser realizada a análise de eventuais mudanças que afetam o financiamento dos serviços públicos Araújo e Arruda (2020, p.244).

O MCASP orienta Notas Explicativas das Demonstrações de Fluxo de Caixa, quando os itens forem relevantes. A análise foi feita considerando as transações que não envolvem o uso de caixa, como aquisições financiadas e os saldos de caixa mantidos pelo ente, mas que não estejam disponíveis para uso imediato, ou seja, “os valores significativos de saldos de caixa e equivalentes de caixa que não sejam disponíveis para uso pela entidade econômica” (MCASP 2021, 457).

Houve grande aderência pelos entes da federação quanto a apresentação das Notas Explicativas referentes a essa demonstração contábil, como pode ser verificado na Figura 7.

Figura 7 – Mapa Pontuação Demonstração dos Fluxos de Caixa



Fonte:Elaboração própria com dados da pesquisa

O Apêndice F demonstra as pontuações obtidas pelos estados referentes às Demonstrações de Fluxos de Caixas analisadas. Foi constatado que vinte e um entes da federação alcançaram a pontuação máxima, que era de 4 pontos. Somente o estado Pará recebeu a pontuação zero por não apresentar as informações referentes ao fluxo de caixa em suas Notas Explicativas.

O Distrito Federal, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Norte e Tocantins apresentaram de maneira incompleta, não foi constatado a transparência esperada nas informações. E Alagoas apresentou as informações as transações que não envolvem o uso de caixa, como aquisições financiadas de forma incompleta recebendo a pontuação um. E esse estado não apresentou em suas NEs de forma clara e transparente quanto saldo de caixas mantidos pelo ente, mas que não são disponíveis para uso imediato, e recebeu a pontuação zero a informação não foi evidenciada.

6.2 Discussão

Como já foi informado cada nota explicativa referente às demonstrações contábeis que devem obrigatoriamente ser publicadas como determina o MCASP, recebeu a pontuação vinculada a qualidade, transparência e acessibilidade da informação e em

cumprimentos às conversões das normas internacionais. A pontuação total obtida pelos Estados da federação e pelo Distrito Federal está demonstrada de forma sintetizada na Tabela 1.

Tabela 1: Pontuação total obtida pelos Estados e Distrito Federal

Demonstração Contábil	ESTADOS																										
	AC	AL	AP	AM	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RJ	RN	RS	RO	RR	SC	SP	SE	TO
BO	7	14	15	18	19	17	14	20	14	13	20	20	15	17	19	6	10	16	18	16	13	20	11	18	18	9	13
BF	1	1	4	3	4	2	0	4	4	0	2	2	4	4	1	3	4	2	3	2	0	4	1	3	4	0	4
BP	6	12	14	9	12	10	3	14	14	8	14	14	12	14	9	11	13	13	14	11	12	14	14	13	10	12	10
DVP	2	3	4	4	4	2	0	2	4	4	4	6	4	4	3	2	4	4	5	4	4	2	2	6	4	4	2
DMPL	0	0	1	1	4	1	1	5	2	0	0	1	0	3	1	0	0	0	1	1	1	4	1	2	6	0	0
DFC	4	1	4	4	4	4	2	4	4	4	4	2	4	0	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4	2
Total	20	31	42	39	47	36	20	49	42	29	44	45	39	42	37	26	35	39	45	36	34	48	33	46	46	29	31
%	37	57	78	72	87	67	37	91	78	54	81	83	72	78	69	48	65	72	83	67	63	89	61	85	85	54	57

Fonte: Elaboração Própria

A soma total da pontuação de cada um dos estados demonstrou que ainda não é observado no país a adequabilidade, clareza e cumprimento das normas às NEs. O estado do Espírito Santo obteve a maior pontuação e atingiu 49 pontos, seguido de Rondônia com 48 e Bahia com 47 pontos. O estado Acre e o Distrito Federal apresentaram a menor pontuação na análise, ambos com 20 pontos. As demonstrações contábeis do Distrito Federal foram as que demonstraram maior dificuldade de clareza e transparência. Foi necessária uma pesquisa árdua para encontrar as informações trazidas em meio de Nota Explicativa e foi o ente da federação que apresentou de forma bem resumida.

Em um universo onde a pontuação máxima a ser alcançada é de 54 pontos, o Distrito Federal e o Acre obtiveram pontuação que representa menos de 50% da pontuação que poderia ter sido atingida. A maior pontuação, do Espírito Santo, representa 90,74% do total de quesitos que foram atendidos. A média de pontos atingida foi de 37,40 pontos.

Análises de estados como Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro que vinculam o número correspondente e relacionado às Notas Explicativas nas descrições das

contas de cada demonstração contábil, proporciona uma maior compreensão e agilidade na análise. Outros estados, com Bahia, apresentaram as Notas Explicativas como se estivesse seguindo um manual. De maneira que as informações apresentam - se organizadas e sistematizadas. Esse tipo de publicação por demonstrações e por tópicos como sistematizado pelo MCASP favorece identificar todos os quesitos mínimos que devem ser informados nas demonstrações contábeis através da NEs.

Constatou-se também que a apresentação das Notas Explicativas não segue o disposto no manual o que torna difícil encontrar as informações que são obrigatórias e faz a pesquisa extensa além de comprometer a transparência da informação. Na parte V do MCASP, em cada item relacionado à demonstração contábil, há também a orientação quanto a estrutura das respectivas Notas Explicativas para que haja clareza e objetividade para os interessados. O manual apresentou de forma prática e objetiva quais os quesitos mínimos que devem ser divulgados nas Notas Explicativas. Referente a análise realizada e observando o objetivo de apresentar informações claras aos interessados, os responsáveis pela elaboração das Notas Explicativas deveriam expor de forma direta que tal informação não se aplica à demonstração contábil.

A divulgação e apresentação das Notas Explicativas relacionadas em todas as demonstrações contábeis ocorreram em 14 entes da federação. Sendo assim, 13 estados receberam a nota zero em pelo menos uma Nota Explicativa, o que significa que a exigência não foi atendida ou não existia. A análise demonstrou que as NEs publicadas em 2021 referentes a Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, ainda não houve anuência pelos entes, somente o estado de São Paulo conseguiu a pontuação máxima e 10 estados receberam a nota zero.

7 CONCLUSÃO

O estudo propôs em verificar a adequabilidade das Notas Explicativas dos estados da federação quanto aos padrões internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público como está proposto no MCASP e nas demais normas aplicadas às demonstrações contábeis. O pronunciamento técnico CPC 26 determinou que as

demonstrações contábeis possuem respectivamente suas Notas Explicativas. A amostra da pesquisa foi composta pelas demonstrações contábeis dos 26 Estados e o Distrito Federal referentes ao exercício de 2021.

A análise relatou também, que não há a padronização das Notas Explicativas publicadas pelos entes da federação. E como foi constatado, cada Estado faz a publicação das NEs de forma única prejudicando assim a padronização. Além da falta de padronização, foi observado também a dificuldade de acesso. A realização do levantamento das notas relacionadas às contas públicas, proporcionou observar a dificuldade de obter os conhecimentos claros e necessários para identificar se as notas apresentadas atendiam as recomendações do MCASP. Essa conclusão está diretamente relacionada a transparência e clareza das informações.

As normatizações relacionadas às Notas Explicativas não são cumpridas de forma integral, bem como as orientações apresentadas pelos órgãos federais de contabilidade que foram criadas para facilitar a concordância com os padrões internacionais. A falta de apresentação das Notas Explicativas de forma transparente e objetiva dificulta a compreensibilidade das demonstrações públicas.

A NBC TG Estrutura Conceitual salienta que as demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários que possuem necessidades diversas, e que a elaboração das demonstrações como disposto pela citada norma tem como objetivo fornecer informações para a tomada de decisões por parte dos usuários em geral, comum a maioria dos seus usuários e não a grupos específicos.

A transparência das demonstrações contábeis tanto públicas, quanto privadas, estão diretamente relacionadas aos demonstrativos produzidos pela contabilidade de forma compreensível. As Notas Explicativas analisada foram obtidas através da pesquisa nos sítios das secretarias de governo afins à contabilidade, porém a pesquisa foi desgastante uma vez que não há um padrão a ser seguido por cada ente e não é apresentado um destaque no sítio onde torna evidente a publicação das demonstrações contábeis. O impacto negativo para os profissionais da área contábil, é o de sofrer as sanções estabelecidas na LRF.

Por ser um meio de controle das contas públicas, as demonstrações contábeis devem ser bem elaboradas. A transparência dos atos praticados pelo governo, proporcionam maiores investimentos e o acompanhamento por qualquer cidadão que possua interesse. A facilidade de acesso às prestações de contas públicas deve ser relacionada a informações claras e eficazes. As normas contábeis brasileiras publicadas proporcionam às empresas e aos entes públicos, o acompanhamento das alterações normativas em decorrência dos princípios e das normas internacionais publicadas. Especificamente quanto aos entes públicos, houve o zelo em publicar a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.6, que estabelece as Notas Explicativas como parte integrantes das demonstrações contábeis e espera -se então que as mesmas sejam publicadas como determina o MCASP proporcionando a transparência e a credibilidade das informações.

Como foi apresentado, os entes da federação que nas Notas Explicativas obtiveram nota zero, deixaram de apresentar quesitos que atendam o mínimo necessário para a apresentação transparente das demonstrações contábeis, e que foram estabelecidos pelo MCASP. O impacto de receber a nota zero é negativo tanto para quem elaborou a nota explicativa, quanto para quem precisa utilizar da informação para a tomada de decisão. A apresentação clara das Notas Explicativas proporciona fornecer informações necessárias para o cumprimento das obrigações do governo e informações úteis para a tomada de decisão dos interessados. As NEs proporcionam o melhor entendimento e melhor análise da informação contábil destacada. Apesar das normas técnicas e das orientações do MCASP, as Notas Explicativas ainda são publicadas de maneira incompleta e assim, as informações que precisam ser repassadas e esclarecidas podem se tornar incompreensíveis e incomparáveis.

Ressalta - se que as conclusões se restringem a amostra e ao período analisado e que os resultados obtidos indicam que as Notas Explicativas apresentadas e publicadas atingem parcialmente a adequabilidade das Notas Explicativas dos Estados da federação e do Distrito Federal quanto aos padrões internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e indicado no MCASP. Buscou - se verificar se foram apresentadas as informações adicionais cujo intuito é obter detalhes das contas a fim de que os interessados possam beneficiar das informações de forma útil e responsável.

A parte V do MCASP tem por objetivo padronizar a estrutura e as definições dos dados que compõem as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Na citada parte do manual, são apresentadas todas as DCASPs e também está definido o conceito teórico da nota explicativa, bem como apresenta os requisitos mínimos que devem ser informados nas Notas Explicativas de cada respectiva demonstração. As análises realizadas levam a concluir que ainda será necessário o amplo conhecimento e aplicação do MCASP para que as Notas Explicativas publicadas nos balanços sejam elaboradas como explícito no manual e atinjam o objetivo de transparência, clareza e objetividade.

Os estados e o Distrito Federal quantos às demonstrações contábeis do exercício de 2021 publicaram as Notas Explicativas, porém não cumpriram integralmente a forma definida pelo MCASP. As informações apresentadas nas Notas Explicativas não cumpriram os objetivos referentes a adequação quanto às normas internacionais e conseqüentemente pecam na possível utilidade para os usuários. É preciso que se demonstre confiabilidade nas informações, e essa característica é conquistada com transparência e clareza, principalmente seguindo os padrões estabelecidos pelos órgãos responsáveis pela padronização das demonstrações contábeis.

REFERÊNCIAS

ABREU, Márcio Hipólito de; BEZERRA FILHO João Eudes Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do Setor Público: proposta de estrutura mínima para atendimento à convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. **Revista Caderno de Finanças Públicas**. Brasília, DF, Vol.17 N°1 (janeiro-abril), 2017.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 3 edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

AZEVEDO, Leandro Luís de. **Análise da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal dos Municípios do Estado do Rio Grande do Norte (2020)** Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2021.

BRAGA, Ivaneide Almeida; BEZERRA FILHO, João Eudes. **Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014**. Vitória: Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), 2015.

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TSP – do Setor Público**. Disponível em: < https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc> Acesso em 02/08/2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em 10/02/2023.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em 04/03/2023

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm . Acesso em 11/03/2023

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm . Acesso em 11/03/2023

BRASIL. **Portaria MF 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los

convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

CAMPOS, Couto; LEMES, Sirlei. Ensino de notas explicativas nos cursos de Ciências Contábeis de universidades públicas brasileiras. **Race: revista de administração, contabilidade e economia**, v. 12, n. 1, p. 249-282, 2013.

CHAVES, Renato Santos **Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)**, disponível em: <http://www.contascnt.br/notas-explicativas-as-demonstracoes-contabeis-aplicadas-ao-setor-publico-dcasp/>. Acesso em 12/10/2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP: Estrutura Conceitual**, de 23 de setembro de 2016. Brasília, DF, 2016. Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações contábeis. Brasília, DF, 2008. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/> Acesso em 12/10/2022.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL: **Notas explicativas às Demonstrações Contábeis Públicas**. Disponível em https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_notas_explicativas.pdf Acesso em 04/11/2022.

COSTA, Otoniel Arruda; JUNIOR, Jones de Azevedo Pelech. Notas explicativas: práticas dos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos. **Revista do TCU**, v. 1, n. 147, p. 20-55, 2021.

DA SILVA NETO, A. F.; GOMES DA SILVA, J. D.; GONÇALVES, R. de S. CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO COMO MECANISMO INSTITUCIONAL ESTATAL DE MELHORIA DA ACCOUNTABILITY. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 93-111, 2015. DOI: 10.18696/reunir.v5i3.384. Disponível em: <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/384>. Acesso em: 22 mar. 2023.

DINIZ, J. A.; SILVESTRE DA SILVA, S. F.; SANTOS, L. da C.; MARTINS, V. G. Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da

percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [S. l.], v. 9, n. 3, 2015. DOI: 10.17524/repec.v9i3.1226. Disponível em: <https://repec.emnuvens.com.br/repec/article/view/1226>. Acesso em: 7 abr. 2023.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades : de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Matheus da Costa; FERREIRA, Rafael Ribas; MARTINS, Vinícius Aversari. O IMPACTO DA OCPC 07 SOBRE O TAMANHO E A LEGIBILIDADE DAS NOTAS EXPLICATIVAS DE COMPANHIAS BRASILEIRAS. **Revista Universo Contábil**, [S.l.], v. 14, n. 2, p. 162-184, fev. 2019. ISSN 1809-3337. Disponível em: <<https://bu.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/7062>>. Acesso em: 09 mar. 2023. doi: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2018216>

HOLTZ, L.; SANTOS, O. M. DOS. **Legibilidade das notas explicativas das empresas brasileiras de capital aberto**. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 39, n. 1, p. 57-73, 26 dez. 2019. Disponível em : <https://www.redalyc.org/journal/3071/307163778004/307163778004.pdf>, Acesso em 09 de mar. 2023.

JESUS DE SOUSA FREITAS, M. A Contabilidade Pública e sua Relevância Social. **Revista Mineira de Contabilidade**, [S. l.], v. 3, n. 19, p. 16–25, 2016. Disponível em: <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/450>. Acesso em: 7 abr. 2023.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo SP: Atlas 2003.

NEVES, Agnaldo Araújo. **Notas Explicativas** Monografia apresentada ao Uniceub, como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis. Brasília DF. P.65 2005.

Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf. Acesso em 01/02/2023.

OLIVEIRA, Valdiney Alves; LEMES, Sirlei. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, p. 155-173, 2011

LEITE, Gregory Diego Sacal **Notas Explicativas às demonstrações contábeis no setor público:** Análise de sua aplicação nos demonstrativos do Estado de Mato Grosso. 2018. Disponível em <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/4040> Acesso em 01/02/2023.

Resolução CFC n. 1.055 de 07/10/2005 – Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), e dá outras providências. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055&arquivo=Res_1055.doc. Acesso em 30/07/2022.

SANTOS, Danilo Vasconcelos. **Notas Explicativas:** um estudo sobre a aderência às normas e a relevância de seu conteúdo para apreciação das contas públicas dos municípios de Santa Catarina. 2021. 73 fl. Dissertação (Mestrado Profissional) Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio - Econômico, Programa de Pós Graduação em Controle de Gestão. Florianópolis. 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/229124/PGCG0004-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y> Acesso em 08/02/2023.

SANTOS, E. S.; CALIXTO, L.; BISPO, M. F. Impacto da OCPC 07 no enxugamento das notas explicativas das companhias brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, [S. l.], v. 30, n. 79, p. 58-72, 2019. DOI: 10.1590/1808-057x201806650. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/153696>. Acesso em: 30 mar. 2023

SANTOS, Élen Cristiane dos; LIMA, Robernei Aparecido. **Perfil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.** Disponível em: https://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2011/anais/arquivos/0434_0740_01.pdf .

Acesso em 04/02/2023.

SERAPHIM, Paulo Rogerio et al. **Contabilidade pública:** a evidenciação em notas explicativas das informações contábeis provenientes do reconhecimento dos bens de uso comum nos municípios da região metropolitana de São Paulo. 2011.

SOUZA, Estela Maris Vieira de. **Notas explicativas:** utilidade das informações financeiras divulgadas no Brasil com a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS). 2014. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Acesso em 03/03/2023.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. 9 edição. Brasília. 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26> Acesso em 23/07/2022.

SILVA, Dayvson Ricardo Rufino da; LEITÃO Carla Renata Sila Demonstrações Contábeis no Setor Público: uma análise da aderência às normas nos municípios da região metropolitana do Recife **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade** V.8 N.36 Disponível em <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/raqc/article/view/2156>. Acesso em 01/02/2023.

APÊNDICE A

Pontuação obtida pelos Estados e Distrito Federal referente ao Balanço Orçamentário

AS NOTAS EXPLICATIVAS - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	ESTADOS																										
	AC	AL	AP	AM	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RJ	RN	RS	RO	RR	SC	SP	SE	TO
o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
o período a que se refere o orçamento	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
as entidades abrangidas	0	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1
o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando relevante	0	1	1	2	2	2	2	2	0	0	2	2	2	1	2	0	2	0	2	1	2	2	0	2	2	0	2
o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário)	0	1	1	1	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	0	0	2	2	1	0	2	0	2	2	2	2

a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário;	2	0	1	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	0	2	2	2	1	2	1	2	2	0	2
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	0	1	0	1	1	1	1	2	1	2	2	2	0	1	1	0	0	0	1	1	0	2	0	0	2	0	0

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	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1
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	0	2	2	2	2	1	0	2	1	0	2	2	0	2	2	0	0	2	2	1	1	2	1	2	1	0	0

conciliação com os valores dos fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, apresentados na Demonstração dos Fluxos de Caixa.	0	1	2	2	2	1	1	2	1	0	2	2	1	1	2	0	0	2	1	2	1	2	1	2	1	1	1
Total	7	14	15	18	19	17	14	20	14	13	20	20	15	17	19	6	10	16	18	16	13	20	11	18	18	9	13
Pontuação Máxima 20																											

Fonte: Autoria própria

APÊNDICE B

Pontuação obtida pelos Estados e Distrito Federal referente ao Balanço Financeiro

AS NOTAS EXPLICATIVAS - BALANÇO FINANCEIRO	ESTADOS																										
	AC	AL	AP	AM	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RJ	RN	RS	RO	RR	SC	SP	SE	TO
ajustes relacionados às retenções	0	0	2	1	2	1	0	2	2	0	0	2	2	2	0	1	2	0	1	1	0	2	0	2	2	0	2
o detalhamento das deduções da receita orçamentaria por fonte/destinação de recursos	1	1	2	2	2	1	0	2	2	0	2	0	2	2	1	2	2	2	2	1	0	2	1	1	2	0	2
Total	1	1	4	3	4	2	0	4	4	0	2	2	4	4	1	3	4	2	3	2	0	4	1	3	4	0	4
Pontuação Máxima 4																											

Fonte: Aatoria própria

detalhamento da conta Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo, segregando as provisões para benefícios a empregados dos demais itens	0	2	2	2	2	0	0	2	2	0	2	2	0	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	0	
detalhamento da conta Componentes do patrimônio líquido, segregando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas	0	0	2	1	2	0	1	2	2	0	2	2	2	2	1	2	2	1	2	1	2	2	2	1	0	2	0
políticas de depreciação, amortização e exaustão	0	2	2	2	0	2	0	2	2	0	2	2	2	2	0	2	2	2	2	2	0	2	2	2	0	2	
Total	6	12	14	9	12	10	3	14	14	8	14	14	12	14	9	11	13	13	14	11	12	14	14	13	10	12	10
Pontuação Máxima 14																											

Fonte: Autoria Própria

APÊNDICE D

Pontuação obtida pelos Estados e Distrito Federal referente a Demonstração das Variações Patrimonial

AS NOTAS EXPLICATIVAS - DEMONSTRAÇÕES DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	ESTADOS																										
	AC	AL	AP	AM	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RJ	RN	RS	RO	RR	SC	SP	SE	TO
Detalhamento das variações patrimoniais qualitativas e quantitativas	2	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Baixas de investimento	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	1	1	0	0	0	2	0	0	0	0	2	0	0	0
Constituição ou reversão de provisões	0	1	2	2	2	0	0	0	2	2	2	2	2	1	0	0	2	2	1	2	2	0	0	2	2	2	0
Total	2	3	4	4	4	2	0	2	4	4	4	6	4	4	3	2	4	4	5	4	4	2	2	6	4	4	2
Pontuação Máxima 6																											

Fonte: Autoria Própria

APÊNDICE E

Pontuação obtida pelos Estados e Distrito Federal referente a Demonstração Das Mutações Do Patrimônio

AS NOTAS EXPLICATIVAS - DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO	ESTADOS																											
	AC	AL	AP	AM	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RJ	RN	RS	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
as alterações na composição do capital social, quando relevantes	0	0	0	0	0	0	1	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	
destinação dos resultados	0	0	1	1	2	1	0	1	1	0	0	1	0	2	1	0	0	0	1	1	1	2	1	2	2	0	0	
constituição e reversão de reservas	0	0	0	0	2	0	0	2	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	2	0	0	
Total	0	0	1	1	4	1	1	5	2	0	0	1	0	3	1	0	0	0	1	1	1	4	1	2	6	0	0	
Pontuação Máxima 6																												

Fonte: Autoria Própria

APÊNDICE F

Pontuação obtida pelos Estados e Distrito Federal referente Demonstrações do Fluxo de Caixa

AS NOTAS EXPLICATIVAS - DEMONSTRAÇÕES DO FLUXO DE CAIXA	ESTADOS																										
	AC	AL	AP	AM	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RJ	RN	RS	RO	RR	SC	SP	SE	TO
as transações que não envolvem o uso de caixa, como aquisições financiadas	2	1	2	2	2	2	1	2	2	2	2	1	2	0	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	1
saldos de caixas mantidos pelo ente, mas que não são disponíveis para uso imediato	2	0	2	2	2	2	1	2	2	2	2	1	2	0	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	1
Total	4	1	4	4	4	4	2	4	4	4	4	2	4	0	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4	2
Pontuação Máxima 4																											

Fonte: Autoria Própria