UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – CCA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIANA RODRIGUES DE SOUZA

# NOTAS EXPLICATIVAS NOS ENTES BRASILEIROS: uma análise de aderência às IPSAS, às NBCASP e à Lei 6.404/76

BRASÍLIA - DF,
2015

MARIANA RODRIGUES DE SOUZA

# NOTAS EXPLICATIVAS NOS ENTES BRASILEIROS: uma análise de aderência às IPSAS, às NBCASP e à Lei 6.404/76

Trabalho apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial para obtenção do diploma de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientação: Prof. Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

BRASÍLIA - DF,

2015

SOUZA, Mariana Rodrigues de

NOTAS EXPLICATIVAS NOS ENTES BRASILEIROS: uma análise de aderência às IPSAS, às NBCASP e à Lei 6.404/76 / Mariana Rodrigues de Souza – Brasília, 2015.
-- p. 44

Orientador: Prof. Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2015.

Bibliografia.

1. Notas Explicativas. 2. Demonstrações Contábeis. 3. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
Título. II – Ferreira. Lucas Oliveira Gomes.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por todas as oportunidades que me foram dadas e aos bons espíritos por me guiarem e auxiliarem no enfrentamento de qualquer obstáculo.

À minha família, mãe, pai e irmãs, pela paciência, carinho e entendimento dedicados, que procuro retribuir da mesma forma. Um agradecimento especial a minha mãe, minha maior torcedora, minha heroína, meu guia e meu espelho.

Ao meu namorado por sua tolerância inesgotável, seu amor e apoio que se tornaram imprescindíveis em minha vida e, principalmente, neste momento da minha jornada.

Ao meu orientador Lucas Oliveira Gomes Ferreira pela dedicação, por dividir seus conhecimentos e seu tempo, para o alcance de meus objetivos.

Aos professores do departamento de Ciências Contábeis que foram tão importantes em minha vida acadêmica.

A minha querida amiga Brenda que esteve ao meu lado durante todo o processo de confecção da monografia, escutou meus medos e angústias e sempre me aconselhou a seguir em frente.

A todas as minhas amigas e amigos que torceram por mim e me incentivaram no decorrer de tantos anos até a finalização deste trabalho.

Por fim, a todos que de alguma forma ajudaram na conclusão deste trabalho, mesmo sem perceber.

## RESUMO

As notas explicativas, que são consideradas pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.6 tão importantes quanto os demais demonstrativos, têm como objetivo oferecer informações relevantes e complementares às demonstrações contábeis, contribuindo para uma melhor compreensão pelos usuários da informação. O trabalho tem por objetivo verificar a aderência da União e os Estados Brasileiros, juntamente com o Distrito Federal as normas nacionais e internacionais na elaboração das notas explicativas. Para tanto, foi utilizado uma adaptação do *check list* desenvolvido por Siega (2011). Para o presente trabalho foram incluídos e excluídos itens do *check list* que melhor atendessem ao objetivo proposto. Trata-se de uma pesquisa documental, descritiva, qualitativa e empírica, sendo feita uma análise de dados dos anos de 2008 a 2013 obtidos dos sites oficiais da Controladoria Geral da União (CGU), onde foram coletados os Balanços Gerais da União, e das respectivas Secretarias da Fazenda, onde foram coletados os Balanços Gerais de cada Estado. Dos vinte e oito entes existentes, dezoito apresentaram notas explicativas às suas demonstrações. Por fim, foram calculadas notas de cada ente para análise da evolução de aderência no processo de elaboração das notas explicativas. A União não se ajustou integralmente à normatização exigida e facultativa, porém foi o ente que se destacou, juntamente com o estado de Santa Catarina, perante os outros estados analisados.

**Palavras-chave:** Notas Explicativas. Demonstrações Contábeis. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Contabilidade Pública.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Notas Gerais..... 22
Tabela 2: Respostas em cada item..... 29

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolução das notas em todos os Estados..... 23
Gráfico 2: Evolução das notas nos Estados da Região Norte..... 25
Gráfico 3: Evolução das notas nos Estados da Região Nordeste..... 26
Gráfico 4: Evolução das notas nos Estados da Região Centro-Oeste..... 27
Gráfico 5: Evolução das notas nos Estados da Região Sudeste..... 28
Gráfico 6: Evolução das notas dos Estados da Região Sul..... 29

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AEA – Ajuste de Exercícios Anteriores

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

# LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade..... 13
Quadro 2: Percentual de convergência conceitual NBCTSPs/IPSAS..... 14
Quadro 3: Blocos do *check list*..... 19
Quadro 4: Pontuação..... 20

# SUMÁRIO

**1 Introdução** ..... **10**
1.1 Antecedentes ao Problema ..... 10
1.2 Objetivo da Pesquisa ..... 10
1.3 Problema de Pesquisa ..... 11
1.4 Organização do Trabalho ..... 11
**2 Referencial Teórico** ..... **12**
2.1 Histórico da Contabilidade Pública ..... 12
2.2 Notas Explicativas ..... 14
2.3 Estudos Anteriores ..... 16
**3 Proceder Metodológico** ..... **18**
3.1 Dados, Amostra e Forma de Análise ..... 18
3.2 Limitações ..... 21
**4 Resultados e Análises** ..... **22**
4.1 Visão Geral ..... 22
4.2 Visão Regional ..... 24
4.2.1 Região Norte ..... 24
4.2.2 Região Nordeste ..... 25
4.2.3 Região Centro-Oeste ..... 26
4.2.4 Região Sudeste ..... 27
4.2.5 Região Sul ..... 28
4.3. Outliers ..... 29
**5 Considerações Finais** ..... **32**
**Referências** ..... **34**
**Anexo I – *Check list*** ..... **39**

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Antecedentes ao Problema

A contabilidade pública é o segmento da Ciência Contábil que possui como objetivo fornecer informações sobre os impactos que as ações das entidades governamentais trazem a seus patrimônios e as finanças públicas, buscando tornar o uso de recurso público o mais transparente possível.

Segundo Castro (2013, p. 95), a Contabilidade, desde seus primórdios, busca, através da identificação, da mensuração e da evidenciação dos atos e fatos ocorridos, fornecer informações a seus usuários sobre o patrimônio da entidade estudada.

Assim, a transparência e a clareza na elaboração das demonstrações contábeis são conceitos importantes para os usuários. Nesse sentido, as notas explicativas possuem significante importância para o fornecimento de informações para a sociedade, onde são responsáveis pelo esclarecimento de dados já presentes nas demonstrações, ou de trazem informações adicionais para o melhor entendimento das contas públicas.

Como guias na elaboração de notas explicativas, no setor público, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) são os que possuem mais informações de como publicá-las. Porém a Lei nº 4.320/64, que trata da obrigatoriedade das demonstrações contábeis no Brasil, é omissa sobre notas explicativas. No âmbito internacional, as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), orientam a elaboração de notas explicativas. No setor privado, a Lei 6.404/76, traz os itens considerados necessários, nas notas explicativas, para o esclarecimento dos usuários da informação.

## 1.2 Objetivo da Pesquisa

Considerando tais aspectos, o presente trabalho estabeleceu como objetivo, verificar a aderência das notas explicativas dos demonstrativos contábeis às normas nacionais e internacionais por parte da União e dos Estados Brasileiros, incluído o Distrito Federal.

## 1.3 Problema de Pesquisa

Para atingir o objetivo descrito acima, este estudo pretende responder o seguinte questionamento: **quais os entes federativos que então à frente na aderência às normas nacionais e internacionais em suas notas explicativas?**

Sendo assim, justifica-se o presente trabalho por sua relevância no contexto governamental e social, considerando as notas explicativas uma parte de interesse público dos demonstrativos públicos. Ao respondermos o questionamento feito através dos resultados encontrados na pesquisa, esta pode servir para a busca do aperfeiçoamento, por parte do governo federal e estadual, das notas explicativas, gerando transparência e confiança dos usuários para com as entidades públicas.

## 1.4 Organização do Trabalho

O trabalho está dividido em mais quatro seções além desta introdução. A seguinte apresenta o histórico da contabilidade pública e as definições de notas explicativas, além de estudos anteriores. Na terceira seção, são apresentados os procedimentos para a realização da pesquisa. Na quarta seção, são evidenciados os resultados e suas análises. Por fim, na última seção, são apresentadas as conclusões e sugestões de pesquisa para trabalhos relacionados a notas explicativas.

# 2 REFERENCIAL TEÓRICO

## 2.1 Histórico da Contabilidade Pública

Conforme Lima e Castro (2011), a Contabilidade Pública é o conhecimento da Ciência Contábil que, em seu processo gerador de informações, aplica conceitos, princípios e normas contábeis em uma entidade governamental, com objetivo de oferecer informações esclarecedoras à sociedade. Sendo assim, de acordo com os autores, "a Contabilidade Pública se presta a coletar, registrar e controlar os atos e fatos que afetam o patrimônio público, com destaque para os atos e fatos de natureza orçamentária" (LIMA, CASTRO, 2011, p. 3).

A Lei 4.320, de dezessete de março de 1964, após inúmeras contribuições, normatiza, até hoje, a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados Brasileiros, Municípios e o Distrito Federal. A referida lei padronizou o modelo orçamentário para os três níveis de governo, o que facilitou a elaboração dos demonstrativos contábeis, assim como procedimentos financeiros e orçamentários, em todas as esferas governamentais (MAIA, 2010). Essa lei foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar, em virtude do assunto que ela trata.

Segundo o Superior Tribunal Federal, "a exigência de prévia lei complementar estabelecendo condições gerais para a instituição de fundos, como exige o art. 165, § 9º, II, da Constituição, está suprida pela Lei 4.320, de 17-3-1964, recepcionada pela Constituição com *status* de lei complementar,...", além disso, a Câmara dos Deputados, no julgamento do Projeto de Lei nº 4.611, de 1998, o relator afirma que a Lei nº 4.320/64 foi recepcionada pela Constituição como "lei complementar" e por isso não poderia ser modificada por uma simples lei ordinária.

No dia 25 de fevereiro de 1967, entrou em vigor o Decreto-Lei nº 200, em que era estabelecida a organização da Administração Federal, dispondo de diretrizes para a Reforma Administrativa e outras providências. O plano de contas único e as normas gerais de contabilidade e auditoria aprovados pelo governo deveriam ser observados por todos os órgãos da Administração Direta, de acordo com o art. 69 da referida Lei.

Na Constituição do Brasil, de 1988, o tema orçamento recebeu atenção especial dos constituintes, desde o começo das discussões. As duas novidades trazidas pelo novo texto constitucional foram o art. 166, parágrafo 3º, que diz respeito à devolução ao Legislativo o poder de propor emendas sobre despesas ao projeto de lei orçamentária e o art. 165, parágrafo

5º, onde fica expressa a universalidade orçamentária, considerando as várias formas organizacionais e jurídicas do setor público (GIACOMONI, 2012).

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 04 de maio de 2000, estabelece em nível nacional normas que devem ser observadas quando ocorre o gasto público de entes federativos. As restrições orçamentárias trazidas pela LRF buscam manter a saúde financeira e preservar a situação fiscal de estados e municípios. As inspirações para a elaboração da LRF foram exemplos de países onde a prática foi bem sucedida, como Estados Unidos e Nova Zelândia.

Após o breve histórico da Contabilidade Pública, pode-se discutir o processo de convergência internacional, que é presente no Brasil. De acordo com Castro (2013), a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) para o setor privado e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para o setor público mostra a tendência da aproximação do modelo contábil brasileiro com o internacional. Com isso, em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou as dez primeiras NBCASP e, em 2011, a décima primeira, conforme o quadro 1:

**Quadro 1**: Normas Brasileiras de Contabilidade

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

Fonte: Adaptado do site do CFC.

Segundo o CFC, as dez primeiras NBC T's passaram a ser obrigatórias no dia 1º de janeiro de 2010, sendo facultativas da sua publicação até esta data. A NBC T 16.11 observou a obrigatoriedade no dia 1º de janeiro de 2012, também sendo facultativa até a referida data.

Conforme Castro (2013), as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) foram traduzidas para o português pelo CFC, essas normas contemplam as demonstrações contábeis anuais e passaram a ser exigidas em 1º de janeiro de 2011. Através das mesmas, as NBC T 16 citadas no quadro 1 estão sofrendo o processo de convergência.

A partir disso, Fragoso et. al (2011, p. 441) elaborou um estudo em que foi verificado o nível de convergência entre as IPSAS e as NBC T 16, como mostrado no quadro 2:

**Quadro 2:** Percentual de convergência conceitual NBCTSPs/IPSAS

| NBCTSP | Tópicos Conceituais | Total de Tópicos Validos (a) | Tópicos Contemplados pelas IPSAS correspondentes (b) | Percentual de Convergência (b/a) x 100 |
|---|---|---|---|---|
| NBCT 16.1 | 2 a 10 | 9 | 4,29 | 47,67% |
| NBCT 16.2 | 2 a 13 | 12 | 6,5 | 54,17% |
| NBCT 16.3 | 2 a 6 | 5 | 3,67 | 73,40% |
| NBCT 16.4 | 2 a 11 | 10 | 1 | 10,00% |
| NBCT 16.5 | 2 a 25 | 24 | 0 | 0,00% |
| NBCT 16.6 | 2 a 41 | 40 | 27,7 | 69,25% |
| NBCT 16.7 | 2 a 8 | 7 | 5 | 71,43% |
| NBCT 16.8 | 2 a 12 | 11 | 1 | 9,09% |
| NBCT 16.9 | 2 a 16 | 15 | 7,63 | 50,87% |
| NBCT 16.10 | 2, 4 a 40 | 38 | 15,5 | 40,79% |

Fonte: Fragoso et. al (2011, p 441).

A fim de melhorar as informações, resgatar o objeto da contabilidade, o patrimônio, e em busca da convergência aos padrões internacionais, a Secretaria do Tesouro Nacional lançou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), hoje em sua 6º edição. Assim, segundo a STN, a contabilidade atenderá a demanda de informações requisitadas pelos usuários, além de fornecer a comparabilidade das informações com demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais.

## 2.2 Notas Explicativas

Muitas vezes, as informações contidas nas demonstrações contábeis não são suficientes para o total entendimento por parte dos usuários. Nesse sentido, as notas explicativas possuem um papel de importância para atender essas necessidades, além disso, a elaboração de notas explicativas é obrigatória tanto para o setor público quanto para o setor privado.

De acordo com Castro (2013), a tradução das IPSAS trouxe algumas mudanças na NBC T 16. Uma delas foi a equiparação das notas explicativas com as outras demonstrações contábeis, ou seja, as notas explicativas possuem o mesmo nível de importância que outros demonstrativos.

Segundo a NBC T 16.6, as notas explicativas devem conter informações relevantes, complementares ou suplementares às demonstrações contábeis.

Em relação ao conteúdo, a NBC T 16.6 não é específica, porém demonstra de forma geral o que o conteúdo das notas explicativas deve conter:

> As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não

> suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações (CFC 2008f, p. 10)

A IPSAS 1 e o CPC 26 trazem a mesma definição de notas explicativas, em que estas devem conter informações adicionais em relação às demonstrações contábeis. Além disso, as referidas normas esclarecem qual a ordem que a elaboração das notas explicativas deve conter:

> a) declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
> b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas;
> c) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e
> d)outras divulgações, incluindo: passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; e divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (CPC 26, p. 31).

O MCASP estabelece que as notas explicativas devem conter informações adicionais e são parte integrante das demonstrações, além de possuir como objetivo facilitar a compreensão do usuário em relação às demonstrações contábeis, por isso devem ser claras, sintéticas e objetivas.

Ainda segundo o MCASP, as notas explicativas devem seguir a seguinte ordem: a) informações gerais; b) resumo das políticas contábeis significativas; c) Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas e d) outras informações relevante.

A Lei 6.404/76, que estabelece normas a serem seguidas pelas sociedades por ações, traz em seu artigo 176, parágrafo 4º e 5º, as orientações sobre as notas explicativas. Segundo o parágrafo 4º, as demonstrações contábeis serão complementadas por notas explicativas e quadros analíticos para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados das entidades.

Segundo o parágrafo 5º da referida lei, as notas explicativas devem:

> I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
> II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
> III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada (Lei 6404, art. 176, parágrafo 5º, incisos I-III).

Além disso, o parágrafo 5º, em seu inciso IV, mostra quais itens as notas explicativas devem incluir:

> a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de

> provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
> b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
> c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
> d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
> e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
> f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
> g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
> h) os ajustes de exercícios anteriores e
> i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia (Lei 6404, art. 176, parágrafo 5º, inciso IV).

As notas explicativas são a parte das demonstrações contábeis que faz com que ocorra uma elucidação daquilo que não foi compreendido nas demonstrações contábeis, sendo assim, é necessário que as mesmas sejam elaboradas de forma clara e simples para que qualquer tipo de usuário tenha entendimento e tome a melhor decisão para sua organização ou sinta que tenha a informação completa.

## 2.3 Estudos Anteriores

Em seu trabalho, Siega (2011) busca identificar nas notas explicativas do Estado de Santa Catarina o enquadramento das mesmas perante a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Para tanto, foi feito um levantamento das bases normativas e literárias que regulamentam as notas explicativas da CASP e em seguida a verificação das notas explicativas do Balanço Geral Consolidado (BCG), Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF), dos anos de 2009 e 2010, do Estado de Santa Catarina. Logo depois, a autora realizou a organização das normas coletadas quanto à natureza, assim ficou estabelecido o *check list*. Vale resaltar que o tal foi adaptado e utilizado no presente trabalho.

Como conclusão, ela constatou que o Estado de Santa Catarina não cumpriu integralmente as normas na maioria dos itens verificados. Para isso, o BCG contribuiu significantemente, o RREO cumpriu completamente a normatização e o RGF dividiu-se entre o não cumprimento e a não aplicabilidade das normas.

O trabalho de conclusão de curso, Júnior (2012), possuiu como objetivo realizar um levantamento de quais Estados Brasileiros, com o Distrito Federal, divulgaram as notas explicativas e a conformidade das mesmas com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor

Público (MCASP), no ano de 2010. Para tanto, foi realizado um pequeno *check list* com os quesitos de elaboração das notas explicativas contidos no MCASP.

Como resultado, Júnior (2012) verificou que quinze Estados divulgaram as notas explicativas juntamente com as demonstrações contábeis e destas apenas Alagoas, Pernambuco e Bahia cumpriram os quesitos do MCASP.

Lucena et al. (2009), em seu artigo, analisou empiricamente a evidenciação de informações sobre *impairment* na estrutura das notas explicativas dos doze maiores bancos no Brasil. Para tanto, analisou-se as fontes externas das notas explicativas, com base em classificações evidenciadas na metodologia do artigo. Além disso, utilizaram-se três tabelas relacionadas ao *Impairment Test*. Como resultado, os autores verificaram que a evidenciação dos bancos é parecida em relação a insuficiência de informações sobre o teste de imparidade, porém percebeu-se o esforço de certos bancos em evidenciar o *impairment* nas notas explicativas.

Lima e Pereira (2011), em seu artigo, desenvolveram um índice de *disclosure* para as 146 entidades filantrópicas de Ensino Superior do Brasil, cadastradas no Cadastro Nacional de Assistência Social. Para tanto, utilizou-se características qualitativas de *disclosure*, de acordo com a proposta do estudo de Coy, Dixon e Tower (1993). Como resultado, os autores constataram que as entidades estudadas apresentaram índice acima do encontrado em universidades canadenses; próximo ou igual a universidades da Inglaterra, País de Gales e Irlanda do Norte; e inferior às da Austrália e Nova Zelândia. Além disso, foi observado que a maioria não pratica o *disclosure* voluntário, apenas o obrigatório.

Em sua pesquisa, Murcia e Wuerges (2010) buscam verificar empiricamente a relação entre o *disclosure* voluntário e o gerenciamento de resultados da amostra de 100 companhias abertas do Brasil, com a hipótese de que empresas com nível alto de *disclosure* e, consequentemente, transparentes gerenciam pouco seu resultado. Para a verificação, o *disclosure* voluntário foi analisado a partir de uma métrica construída através de 27 estudos e composta por 92 tipos de informação, já o para mensurar o nível de gerenciamento utilizou-se como *proxy* o modelo de Jones (1991). Como conclusão, os autores não confirmaram por completo a hipótese, pois a relação negativa entre nível de *disclosure* e gerenciamento de resultados foi evidenciada apenas no *disclosure* econômico, já no socioambiental a relação encontrada foi positiva.

# 3 METODOLOGIA

## 3.1 Dados, Amostra e Forma de Análise

Este estudo é definido como pesquisa descritiva, que conforme Gil (2002, p.42) significa "a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.", pois este trabalho busca verificar características presentes nas notas explicativas da União e dos Estados Brasileiros.

O método de obtenção de dados utilizado será o da pesquisa documental, que, segundo Gil (2002, p. 45), "...a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.", pois foram utilizadas as demonstrações contábeis obtidas dos sites oficiais da União, dos Estados e do Distrito Federal localizadas no respectivo site da Secretaria da Fazenda, além da Controladoria Geral da União.

Ainda sobre os procedimentos, a pesquisa foi de caráter qualitativo, com análise de conteúdo, que conforme Raupp e Beuren (2009, p.91) "os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por certos grupos sociais".

Quanto à população da pesquisa foram estabelecidas as demonstrações contábeis de vinte sete Estados Brasileiros, juntamente com o Distrito Federal, além da União, totalizando assim vinte oito entes da federação. Porém, a amostra resultou em dezessete entes mais a União, pois constataram-se que dez Estados não elaboraram notas explicativas ou não foi possível localizar as demonstrações contábeis nos sítios eletrônicos das respectivas Secretarias da Fazenda.

Sendo assim, foi utilizado um *check list* adaptado a partir do trabalho de Siega (2011) para atingir o objetivo deste trabalho. A adaptação feita foi através da inclusão e exclusão de itens do *check list* original. Foram excluídos todos os itens que faziam menção a normas do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), por não tem força legal e por ainda haver divergência entre os órgãos da administração, pois alguns acreditam que a STN ultrapassa suas competências ao normatizar aspectos que são tratados por uma lei complementar (a lei nº 4320). As inclusões feitas foram aspectos da Lei nº 6.404/76, artigo 176, parágrafo 5º, com a justificativa de que na consolidação dos demonstrativos são incluídas empresas públicas que utilizam a referida lei como base; o CPC 26, pois o segmento que

normatiza sobre as notas explicativas é a tradução do mesmo item na IPSAS 1; e outros itens das IPSAS que foram incluídos por tratarem também de notas explicativas.

O *check list* é composto por oito blocos, conforme quadro a seguir:

**Quadro 3**: Blocos do *check list*

| Blocos | Assunto |
|---|---|
| 1 | Itens Gerais |
| 2 | Consolidação |
| 3 | Depreciação, exaustão e amortização |
| 4 | Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público |
| 5 | Demonstrações Contábeis |
| 6 | Investimentos |
| 7 | Políticas Contábeis |
| 8 | Lei nº 6.404 |

Fonte: Elaboração própria, 2015.

Nos itens gerais são abordados temas de instrumentos de planejamento, ajustes de exercícios anteriores e normatização adotada, que possuem como objetivo verificar se o ente, respectivamente, comparou as metas programadas com as realizadas, evidenciou o ajuste decorrente de erros e omissões ocorridos em anos anteriores e se, caso tenha ocorrido o uso de normas nacionais e internacionais que tratem de temas não abrangidos pela NBCASP, evidenciou os procedimentos e os impactos dessa utilização.

A consolidação trata de objetos que influenciam diretamente o processo de consolidação das demonstrações contábeis. Nesse bloco foram abordados aspectos como a data de fechamento dos demonstrativos contábeis e a os eventos relevantes que ocorreram entre diferentes datas; identificação das entidades consolidadas; procedimentos adotados na consolidação; divergências na avaliação dos componentes patrimoniais, quando houver; ajustes efetuados e expuser os eventos relevantes subsequentes à data de encerramento do exercício.

O bloco da depreciação, exaustão e amortização busca evidenciar os métodos de depreciação utilizados, taxas e vida útil para cada classe de imobilizado, além de exigir a divulgação do valor contábil bruto e a depreciação, amortização ou exaustão acumulada no início e fim do período. Por fim, pede a evidenciação das mudanças de estimativa de valores residuais.

O quarto bloco, avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público, analisa se o ente evidenciou critérios de avaliação dos ativos do imobilizado e intangível obtidos por título gratuito; transferência de ativo, quando o critério de contabilização estabelecido divergir do valor contábil registrado pela entidade de origem; receitas com *impairment*; risco de ajustes futuros referentes a provisões e contingências; e ganhos ou perdas líquidas.

O bloco de demonstrações contábeis busca evidenciar itens sobre a Demonstração do Fluxo de Caixa, Balanço Patrimonial, Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido, Notas Explicativas e Demonstração das Variações Patrimoniais.

O sexto bloco, investimentos, analisa a evidenciação de ações e dividendos. No item ações, pede a divulgação das ações próprias detidas. O item de dividendos exige a evidenciação do montante de dividendos declarados antes da divulgação das demonstrações contábeis autorizados para emissão e que não foram reconhecidos como uma distribuição, a quantidade de dividendos preferenciais não reconhecidos e a divulgação de dividendos distribuídos após a data de encerramento dos demonstrativos contábeis.

As políticas contábeis referem-se à divulgação das bases de mensuração e outras políticas contábeis relevantes, os julgamentos realizados e aos instrumentos de gestão de risco adotados pelo ente.

Os itens da Lei nº 6.404/76 abordam basicamente as condições básicas para elaboração das notas explicativas e conteúdos específicos, como ações, depreciação, investimentos, reavaliações, obrigações a longo prazo, que pode sim estar nas demonstrações do setor público porque o mesmo tem entidades controladas que elaboram suas demonstrações contábeis com base na referida lei.

Existiam quatro respostas possíveis aos quesitos: “sim”, caso a norma tenha sido completamente cumprida; “não”, no caso do não cumprimento completo; “parcial”, onde partes da norma foram cumpridas; e “não divulgou”, quando os entes da amostra não elaboraram as notas explicativas.

Com relação ao aspecto temporal a pesquisa utilizou as demonstrações contábeis dos anos de 2008 a 2013, porém em alguns estados foi verificado que a elaboração das notas explicativas não foi realizada em todos os anos, portanto nesse caso foi determinada a utilização da resposta “não divulgou” para todos os itens do *check list* nos referidos anos.

Após a aplicação do *check list*, calculou-se uma nota para cada ano analisado em toda a amostra. A primeira etapa na elaboração das notas foi a atribuição de pontos para cada resposta possível, onde:

**Quadro 4**: Pontuação

| Resposta | Pontuação |
|---|---|
| Sim | 1 ponto |
| Parcial | 0,5 ponto |
| Não | 0 ponto |
| Não divulgou | - |

Fonte: Elaboração própria, 2015.

Com isso, cada ente possui uma pontuação total dentre os 55 possíveis. Após essa etapa, utilizou-se uma equação para a determinação da nota, variando de 0 a 1, conforme fórmula a seguir:

$$Nota_{i,t} = \frac{P}{A}$$

Em que:

*Nota*: é a nota do ente *i* (de 1 a 18), no tempo t (de 2008 a 2013), podendo variar de 0 a 1;

*P*: é o total de pontos alcançados; podendo variar de 0 a 55;

*A*: é o número de itens do *check list*.

## 3.2 Limitações

Como limitação da pesquisa, devido à não elaboração das notas explicativas em todos os anos verificados em alguns entes federativos, o aspecto temporal ficou defasado entre os dados analisados. Não foi possível analisar todos os 27 estados, pois como citado, as notas explicativas não foram elaboradas por todos os entes. Além disso, a dispersão de normas (Lei nº 6404/76, CPC, IPSAS e NBCASP) dificulta a análise porque não existe uniformização na análise quanto ao conteúdo.

# 4 RESULTADOS E ANÁLISES

## 4.1 Visão Geral

Diante da amostra coletada, composta por 18 entes federativos, e a elaboração das notas que cada ente alcançou entre os anos analisados, elaborou-se a seguinte tabela:

**Tabela 1**: Notas Gerais

| Entes Federativos | Notas | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Anos** | **2008** | **2009** | **2010** | **2011** | **2012** | **2013** |
| Alagoas | 0,06 | 0,08 | 0,06 | 0,31 | 0,33 | 0,38 |
| Amapá | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,07 | 0,05 |
| Bahia | 0,19 | 0,19 | 0,23 | 0,29 | 0,27 | 0,28 |
| Distrito Federal | 0,12 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| Mato Grosso do Sul | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,17 | 0,17 |
| Mato Grosso | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,03 |
| Minas Gerais | 0,02 | 0,07 | 0,02 | 0,04 | 0,03 | 0,03 |
| Pará | 0,11 | 0,11 | 0,11 | 0,11 | 0,11 | 0,11 |
| Pernambuco | 0,19 | 0,19 | 0,19 | 0,21 | 0,18 | 0,24 |
| Piauí | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,06 | 0,06 | 0,06 |
| Rio de Janeiro | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,33 | 0,33 | 0,36 |
| Rio Grande do Sul | 0,00 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 |
| Rondônia | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,18 |
| Santa Catarina | 0,00 | 0,26 | 0,35 | 0,43 | 0,40 | 0,42 |
| São Paulo | 0,12 | 0,12 | 0,12 | 0,12 | 0,12 | 0,12 |
| Sergipe | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,07 | 0,05 | 0,05 |
| Tocantins | 0,12 | 0,09 | 0,17 | 0,17 | 0,20 | 0,19 |
| União | 0,29 | 0,32 | 0,37 | 0,42 | 0,44 | 0,42 |

Fonte: Elaboração própria, 2015.

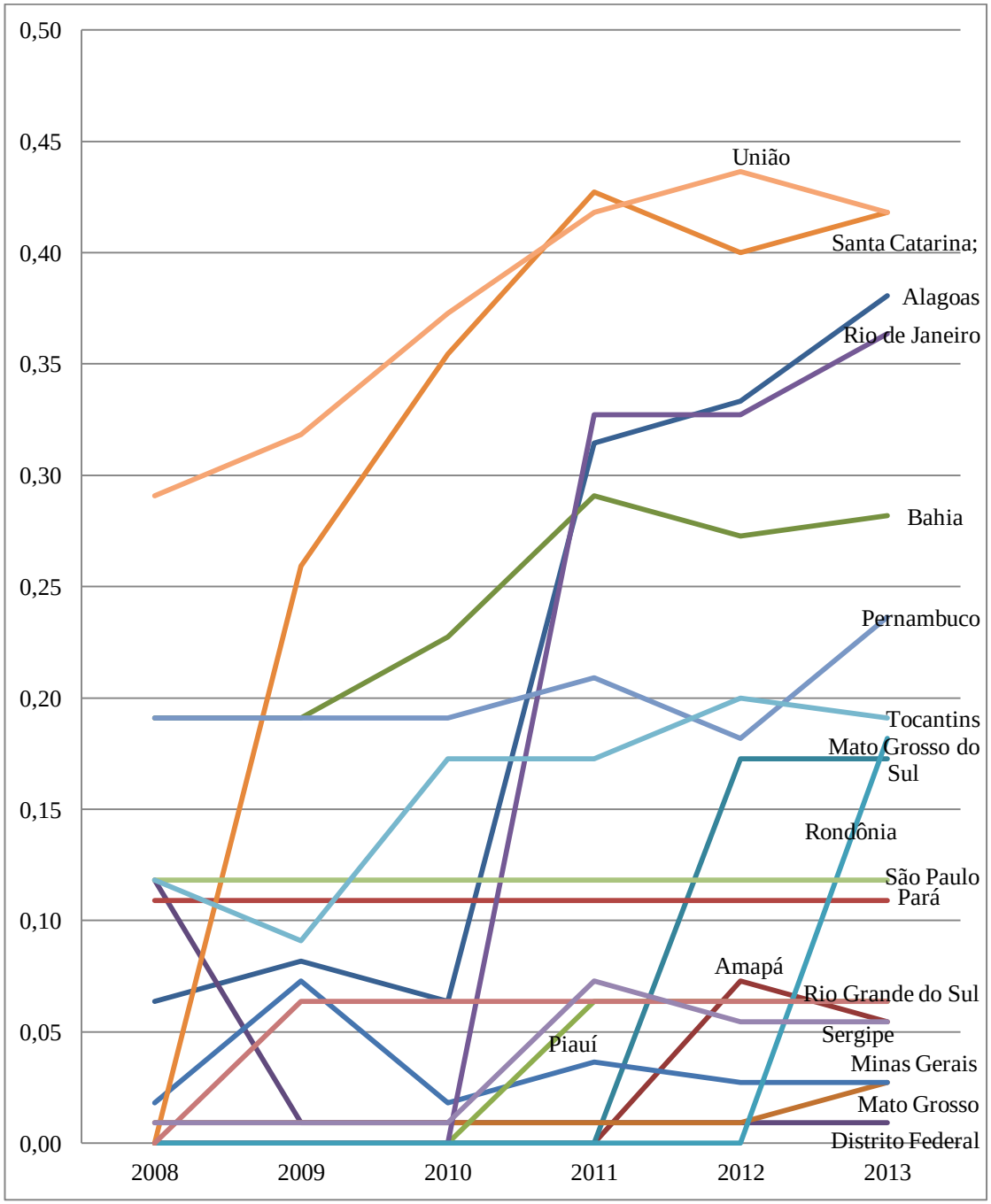
A partir da Tabela 1, pode-se observar que, dos dezoito entes analisados, onze publicaram suas notas explicativas em todos os anos do aspecto temporal, correspondendo a 61,11%. Por outro lado, sete entes não apresentaram as notas explicativas em todos os anos analisados, correspondendo a 38,89%, um número significativo que trouxe defasagem no aspecto temporal da pesquisa.

A nota de destaque alcançada foi 0,44, no ano 2012, pela União. Além disso, é possível observar nas notas que a União possui a elaboração mais adequada das notas explicativas, porém ao considerar que a nota máxima possível era 1, o desempenho da União no *check list* pode ser considerado fraco. A nota mais baixa, desconsiderando as notas 0, pois correspondem a anos que não houve a elaboração das notas explicativas pelo ente, foi 0,01, observadas nos Estados do Mato Grosso, Sergipe e o Distrito Federal. Os três estados citados se mantiveram com notas similares, ou seja, não houve a melhora na elaboração das notas explicativas ao longo do tempo. É necessário considerar que até o ano de 2010 as NBCASP não eram obrigatórias, assim como as IPSAS até o ano de 2011, tornando sua evidenciação

voluntária até esse período. As outras normas utilizadas (CPC 26 e Lei nº 6.404/76) no *check list* são de caráter voluntário durante todo o aspecto temporal analisado.

Para analisarmos a evolução dos Estados perante a elaboração das notas explicativas, confeccionou-se o gráfico a seguir:

**Gráfico 1:** Evolução das notas em todos os Estados




Fonte: Elaboração própria, 2015.

Assim, é possível observar, a partir do Gráfico 1, que do total de 18 entes analisados apenas dois, União e Santa Catarina, correspondendo a 11,11% do total, obtiveram notas

acima de 0,4, ou seja, houve aderência de, aproximadamente, 40% do *check list*. Apesar de alcançarem as notas de destaque da análise, considera-se que a não aderência de metade das normas elencadas demonstram a falta de observância de normas obrigatórias e voluntárias. A evolução dos entes citados, apesar de pequena, é detectável, principalmente a partir do ano de 2011.

Além disso, ao analisar os outros entes que não os dois citados anteriormente, as notas não possuem dispersão acentuada até o ano de 2011, este que é posterior a exigência da aderência das demonstrações contábeis com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A partir do ano de 2011 é possível distinguir, através das notas, quais entes estão buscando a aderência e quais estão atrasados em relação a esse aspecto. Em Estados Brasileiros, como Rio de Janeiro, Bahia e Mato Grosso do Sul, as notas mostram o esforço dos mesmos para se tornarem corretos frente ao NBCASP e normas voluntárias.

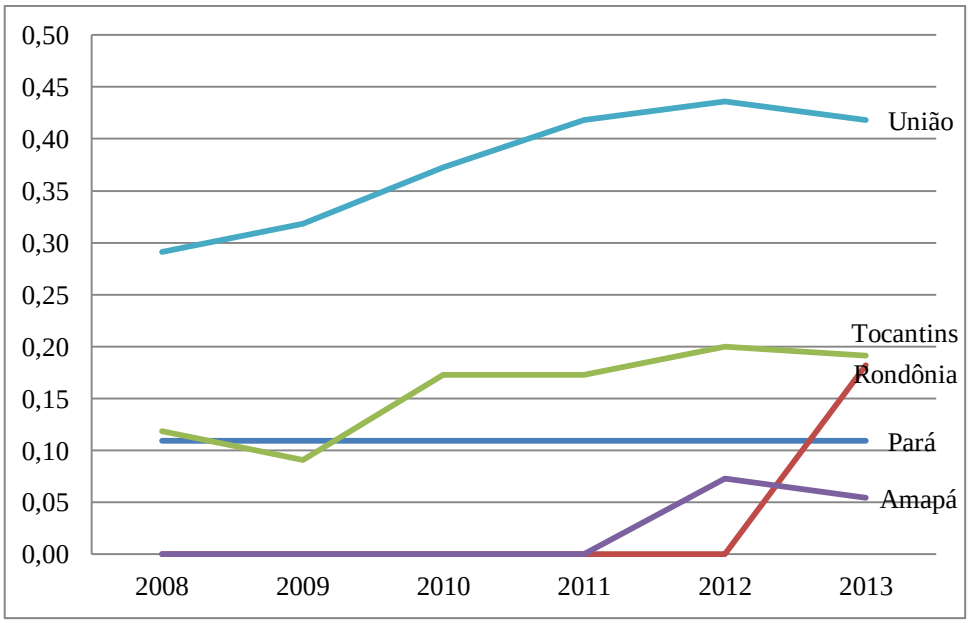
Apesar de existir a evolução das notas em vários estados, entes como Pará, São Paulo e Rio Grande do Sul que não mostraram evolução, a elaboração das notas explicativas possui uma estrutura durante o aspecto temporal, sem mudanças. Além disso, alguns estados exibiram certo regresso, como o Distrito Federal e Minas Gerais.

## 4.2 Visão Regional

Dessa forma, a partir do Gráfico 1 foram confeccionados cinco gráficos que representam as notas elaboradas de entes de uma mesma região brasileira em comparação com as notas alcançadas pela União.

### *4.2.1 Região Norte*

**Gráfico 2:** Evolução das notas nos Estados da Região Norte




Fonte: Elaboração própria, 2015.

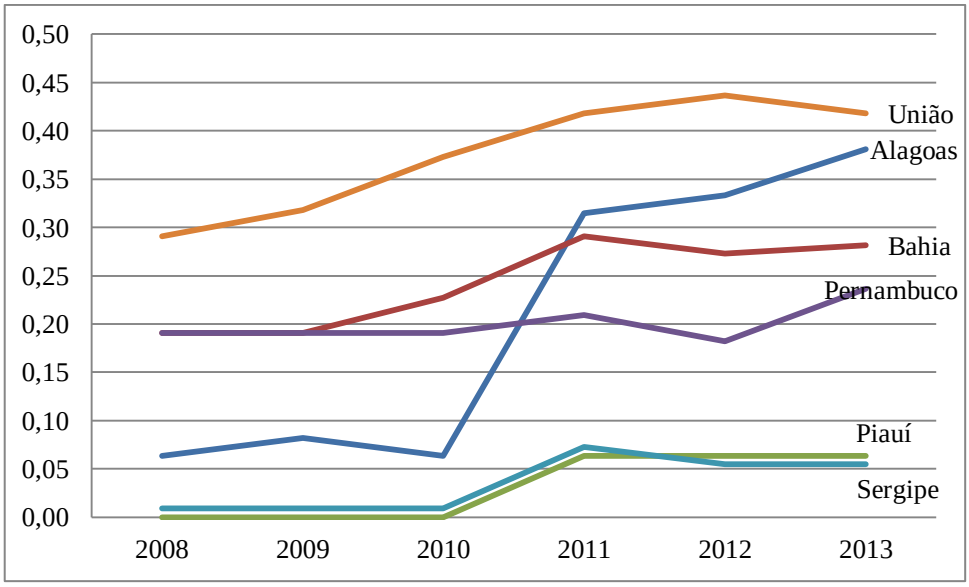
A Região Norte é composta por sete Estados, dos quais apenas quatro divulgaram as notas explicativas: Pará, Rondônia, Tocantins e Amapá. Os Estados Tocantins e Pará elaboraram as notas explicativas em todos os anos analisados, por sua vez Rondônia e Amapá obtiveram uma representação pequena perante os dois citados anteriormente, pois foram analisados um e dois anos, respectivamente.

O Estado com notas de destaque foi o Tocantins, mantendo certa regularidade em relação às notas, podemos observar nesta não evolução que o Estado não está procurando a aderência perante as NBCASP, além de não fornecer informações voluntárias. Porém, ao verificarmos o Estado de Rondônia, apesar de elaborar as notas explicativas apenas no ano de 2013, o mesmo alcançou nota parecida com o Estado de Tocantins, neste ano.

Em comparação com a União é possível observar que a Região Norte obteve notas abaixo das conquistadas pela primeira.

### *4.2.2 Região Nordeste*

**Gráfico 3:** Evolução das notas nos Estados da Região Nordeste



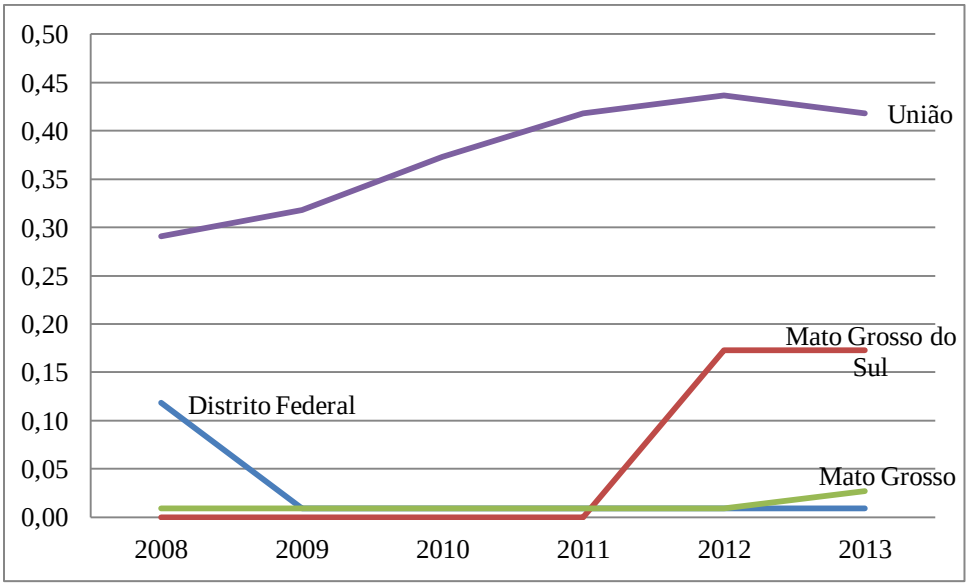

Fonte: Elaboração própria, 2015.

O Nordeste do Brasil é composto por nove Estados, dos quais apenas cinco divulgaram as notas explicativas: Alagoas, Bahia, Piauí, Pernambuco e Sergipe. Destes, apenas o Piauí não elaborou as notas explicativas em todos os anos analisados.

É notável que as notas alcançadas por Alagoas, Bahia e Pernambuco estão aproximadas das notas da União, ao contrário da Região Norte. O Estado de Alagoas apresentou uma evolução explícita, onde em 2011 o esforço para a aderência perante o NBCASP e normas voluntárias é observável. Os outros quatro estados mostram regularidade, explicitando acomodação no processo de elaboração das notas explicativas.

### *4.2.3 Região Centro-Oeste*

**Gráfico 4**: Evolução das notas nos Estados da Região Centro-Oeste

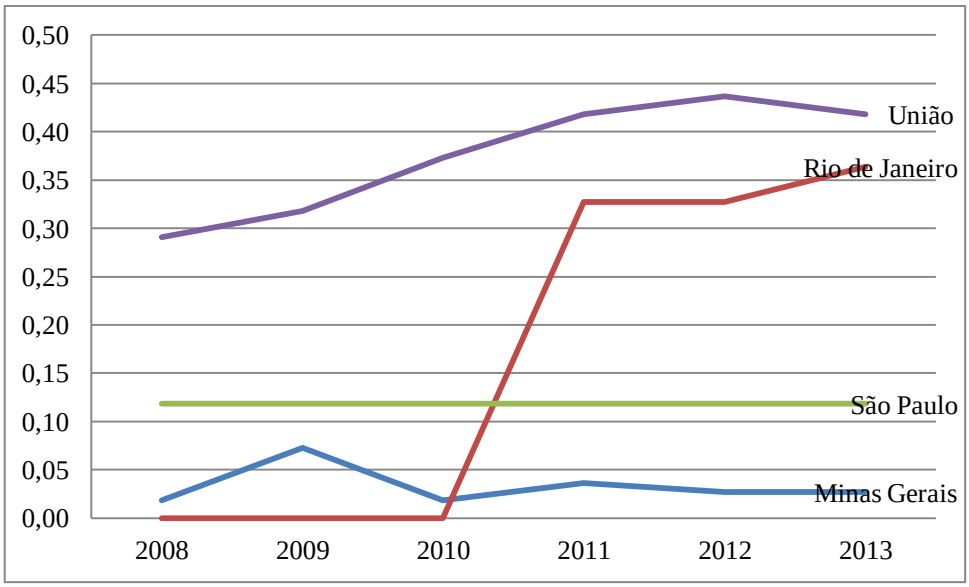



Fonte: Elaboração própria, 2015.

A Região Centro-Oeste é composta por três estados, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás mais o Distrito Federal, destes apenas o estado de Goiás não apresentou as notas explicativas. Ao analisarmos o gráfico, é notável que, quando comparada com a União, a Região Centro-Oeste obteve o resultado de menos destaque. O estado de Mato Grosso e o Distrito Federal tiveram desempenho inexpressível, se mantendo próximo ao eixo 0 praticamente em todos os anos. O ano de 2008 foi atípico na análise do Distrito Federal, em que a elaboração das notas explicativas apresentarem alguma aderência às normas voluntárias, o que não aconteceu em outros anos, inclusive em anos em que a NBCASP era obrigatória. Mato Grosso do Sul apresentou notas explicativas apenas nos anos de 2012 e 2013, porém, nestes anos, obtiveram notas superiores aos outros estados.

### *4.2.4 Região Sudeste*

**Gráfico 5**: Evolução das notas nos Estados da Região Sudeste

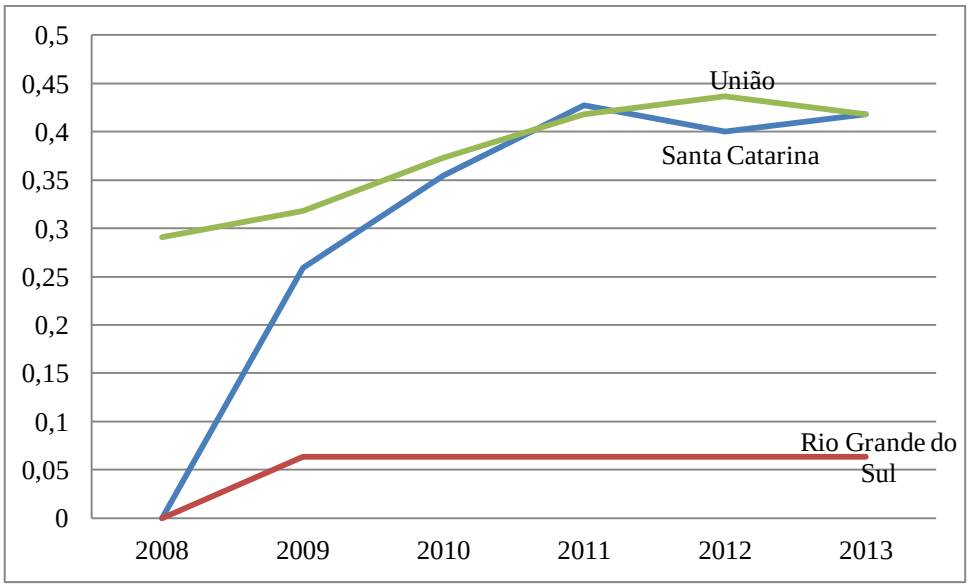



Fonte: Elaboração própria, 2015.

A Região Sudeste é composta por quatro estados, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Espírito Santo. Destes, apenas o estado do Espírito Santo não apresentou as notas explicativas nos anos estudados. Ao analisarmos o gráfico, podemos observar que os estados de São Paulo e Minas Gerais se mantiveram regulares durante o período analisado, este fato se dá pelo motivo dos dois estados manterem uma forma básica de elaboração das notas explicativas, em que não aconteceram mudanças nesta, mesmo com a exigência de aderência perante as NBCASP. O estado do Rio de Janeiro divulgou suas notas explicativas apenas a partir do ano de 2011, porém as notas alcançadas por este estado, nos anos em que houve análise, ficaram próximas das notas da União, mostrando que o Rio de Janeiro busca a aderência das notas explicativas perante as normas utilizadas.

### *4.2.5 Região Sul*

**Gráfico 6:** Evolução das notas dos Estados da Região Sul




Fonte: Elaboração própria, 2015.

A Região Sul é composta por três estados, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná. Destes, apenas o estado do Paraná não divulgou as notas explicativas. Os dois estados que as divulgaram, começaram a fazê-lo apenas a partir do ano de 2009. O estado do Rio Grande do Sul demonstrou desempenho regular perante o *check list* e, consequentemente, no cálculo de suas notas. Além disso, observa-se evolução nula nesse estado, mostrando nenhum empenho a aderência ao NBCASP e a apresentação de informações voluntárias. Já o estado de Santa Catarina é o único caso em que um estado obteve desempenho igual ou maior que a União. No ano de 2011, Santa Catarina chegou a superar a nota alcançada pela União, o que demonstra que o referido estado se mostra atento em transformar as suas demonstrações contábeis o mais informativa possível e utiliza as notas explicativas para fazê-lo.

### *4.3 Outliers*

A partir da aplicação do *check list*, foi desenvolvida tabela abaixo, em que houve a contabilização das respostas dadas por todos os entes federativos, em todos os anos analisados, em cada item, além disso, determinou-se o ponto máximo e mínimo de cada resposta possível:

**Tabela 2**: Respostas em cada item

| Partes, temas, tópicos e itens | Sim | Não | Parcial | Não divulgou |
|---|---|---|---|---|
| **1. Instrumentos de planejamento** (NBC T 16.3). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **2. Ajustes de exercícios anteriores** (NBC T 16.5) | 28 | 53 | 0 | 21 |
| **3. Normatização adotada** (NBC T 16.5). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **4. Data de fechamento das demonstrações contábeis** (NBC T16.7) | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **5. Identificação das entidades consolidadas** (NBC T 16.7). | 43 | 38 | 0 | 21 |
| **6. Procedimentos** (NBC T 16.7). | 5 | 65 | 11 | 21 |

**Continua**

| Partes, temas, tópicos e itens | Sim | Não | Parcial | Não divulgou |
|---|---|---|---|---|
| **7. Divergências na avaliação dos componentes patrimoniais** (NBC T 16.7). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **8. Ajustes efetuados** (NBC T 16.7). | 41 | 37 | 3 | 21 |
| **9. Eventos relevantes subsequentes à data de encerramento do exercício** (NBC T 16.7). | 5 | 76 | 0 | 21 |
| **10.Método utilizado** (NBC T 16.9). | 1 | 72 | 8 | 21 |
| **11**. **Valor contábil bruto e montante acumulado** (NBC T 16.9). | 4 | 74 | 3 | 21 |
| **12. Mudanças nas estimativas** (NBC T 16.9). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **13. Ativos do imobilizado obtidos a título gratuito** (NBC T 16.10). | 5 | 76 | 0 | 21 |
| **14. Transferências de ativos** (NBC T 16.10)**.** | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **15. Ativos intangíveis obtidos a título gratuito** (NBC T 16.10). | 5 | 76 | 0 | 21 |
| **16. Receitas** (IPSAS 30). | 3 | 77 | 0 | 21 |
| **17. Fontes de Incerteza** (CPC 26). | 37 | 44 | 0 | 21 |
| **18. Informações** (CPC 26). | 28 | 45 | 8 | 21 |
| **19. Provisões** (IPSAS 19) | 7 | 44 | 30 | 21 |
| **20. Ativos e passivos financeiros** (IPSAS 30). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **21. Ativos disponíveis para venda** (IPSAS 30). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **22. Investimentos a longo prazo** (IPSAS 30). | 13 | 68 | 0 | 21 |
| **23. Empréstimos e contas a receber** (IPSAS 30)**.** | 7 | 74 | 0 | 21 |
| **24. Dotações Orçamentárias** (IPSAS 2). | 2 | 79 | 0 | 21 |
| **25. Transações que não envolvem o uso de caixa** (IPSAS 2). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **26. Financiamento de entidades governamentais** (IPSAS 2). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **27. Subclassificações** (CPC 26). | 24 | 57 | 0 | 21 |
| **28. Método de Equivalência Patrimonial** (IPSAS 6) | 37 | 44 | 0 | 21 |
| **29. Análise dos outros resultados abrangentes** (CPC 26). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **30. Alterações no patrimônio líquido** (CPC 26). | 8 | 73 | 0 | 21 |
| **31. Mudança de critério contábil** (NBC T 16.5). | 9 | 70 | 2 | 21 |
| **32. Apresentação das notas explicativas** (CPC 26) | 6 | 55 | 20 | 21 |
| **33. Receita sem contraprestação** (IPSAS 23). | 10 | 69 | 2 | 21 |
| **34. Políticas Contábeis Adotadas** (IPSAS 23). | 3 | 78 | 0 | 21 |
| **35. Base de mensuração** (IPSAS 23). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **36. Receitas Tributárias** (IPSAS 23) | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **37. Heranças, presentes e doações** (IPSAS 23) | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **38. Ações** (IPSAS 28). | 4 | 77 | 0 | 21 |
| **39. Distribuição antes da divulgação das demonstrações contábeis** (CPC 26) | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **40. Dividendos Preferenciais** (CPC 26) | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **41. Distribuição** (IPSAS 14). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **42. Relevância** (CPC 26)**.** | 32 | 49 | 0 | 21 |
| **43. Julgamentos Realizados** (CPC 26). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **44. Instrumentos** (IPSAS 15). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **45. Categorias de instrumentos financeiros** (IPSAS 30). | 0 | 52 | 29 | 21 |
| **46. Conteúdo Geral** (Lei 6404). | 55 | 26 | 0 | 21 |
| **47. Critérios de Avaliação (**Lei 6404) | 12 | 44 | 25 | 21 |
| **48. Investimentos** (Lei 6404) | 29 | 49 | 3 | 21 |
| **49. Novas Avaliações** (Lei 6404) | 8 | 73 | 0 | 21 |
| **50. Responsabilidades** (Lei 6404) | 0 | 75 | 6 | 21 |
| **51. Obrigações a Longo Prazo** (Lei 6404) | 8 | 70 | 3 | 21 |
| **52. Ações** (Lei 6404) | 1 | 80 | 0 | 21 |
| **53. Ações Outorgadas** (Lei 6404). | 0 | 81 | 0 | 21 |
| **54. AEA** (Lei 6404) | 20 | 61 | 0 | 21 |
| **55. Eventos Subsequentes** (Lei 6404) | 5 | 76 | 0 | 21 |
| **Ponto Máximo** | **55** | **81** | **30** | **21** |
| **Ponto Minimo** | **0** | **26** | **0** | **21** |

Fonte: Elaboração própria, 2015.

Após verificar os pontos máximos e mínimos da quantidade de respostas possíveis de cada item, observa-se que, ao existir ponto mínimo 0 na resposta “sim” e não acontecer o mesmo na resposta “não”, os entes federativos obtiveram desempenho considerado fraco na aplicação do *check list*. O fato de existirem vários itens que não foram respondidos de forma completa por nenhum ente federativo mostra que é necessário empenho por parte desses para a aderência das notas explicativas perante NBCASP. Além disso, a existência do ponto mínimo para a resposta “não” ser 26 evidencia que item algum do *check list* foi respondido de forma completa ou parcial por todos os entes da análise, ou seja, nenhum item foi aderido por todos os entes, corroborando a conclusão feita.

Ao considerarmos o ponto máximo da resposta “não”, pode-se sustentar com outro argumento o desempenho fraco dos entes. Certos itens não foram respondidos de forma satisfatória totalmente nem parcialmente, mostrando que os entes não estão em processo de aderência às normas nacionais e internacionais em determinados assuntos, sendo elas voluntárias ou obrigatórias.

# 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho possui como objetivo geral verificar a aderência das notas explicativas dos demonstrativos contábeis às normas nacionais e internacionais por parte da União e dos Estados Brasileiros, incluído o Distrito Federal.

Após a análise das demonstrações contábeis consolidadas de todos os entes federativos, dos anos de 2008 a 2013, verificou-se que 18 deles elaboraram as notas explicativas. Para realização do objetivo, utilizou-se um *check list* adaptado, composto por normas nacionais e internacionais, voluntárias ou obrigatórias, do trabalho de Siega (2011), em que houve inclusões e exclusões de itens. Depois de feita a aplicação do *check list*, calculou-se uma nota para cada ente, em todos os anos analisados, e com isso foi possível observar a evolução dos entes federativos na elaboração de notas explicativas.

A primeira análise ocorreu de uma visão geral, ou seja, como todos os entes se comportaram na pesquisa. Observou-se que 61,11% dos entes estudados publicaram as notas explicativas em todos os anos do aspecto temporal. Além disso, a União obteve, no ano de 2011, a nota de destaque, em que ela aderiu a, aproximadamente, 44% do *check list*. O estado de Santa Catarina foi o único que alcançou notas aproximadas às da União. Os estados do Mato Grosso, Sergipe e Distrito Federal obtiveram as menores notas. Em termos de evolução, verificou-se que, até o ano de 2010, ano este que ocorre a exigência da aderência das demonstrações contábeis perante as NBCASP, não ocorreu dispersão notável nas notas entre os entes federativos, excluindo destes a União e o estado de Santa Catarina. Após o ano de 2010, podemos observar quais entes estão buscando a aderência exigida e facultativa e tal análise ocorreu, no trabalho, de forma regional.

A análise regional separou os entes federativos de acordo com sua Região Brasileira. A Região Norte teve como destaque o estado do Tocantins, porém o mesmo mostrou regularidade, ou seja, não houve evolução e nem a busca por aderência à NBCASP e normas voluntárias. Os outros três estados analisados obtiveram notas baixas e evolução não observável. A Região Nordeste demonstrou maior aderência ao *check list* que a Região Norte. O estado de Alagoas foi o que evoluiu na região, pois no ano de 2013 alcançou nota aproximada à da União. O Centro-Oeste mostrou desempenho fraco nas notas e na evolução, os estados de Mato Grosso e do Distrito Federal foram inexpressíveis. Na Região Sudeste, o estado do Rio de Janeiro mostrou evolução notável, já os outros dois estados não mostraram evolução. O Sul, com o estado de Santa Catarina, obteve resultado significativo, com notas

similares à União e com evolução notável, porém o estado do Rio Grande do Sul mostrou regularidade, evidenciando que o estado de Santa Catarina é exceção.

A terceira análise foi dos *outliers*, em que ocorreu a contabilização de respostas totais em cada item do *check list*. Constataram-se itens que não foram respondidos completamente por nenhum ente e em todos os itens ocorreu a não aderência por parte de algum ente. Isso mostra desempenho fraco na aplicação do *check list* e que os entes não estão buscando a aderência na elaboração das notas explicativas com normas nacionais e internacionais, sejam voluntárias ou obrigatórias.

Desta forma, respondendo ao objetivo geral e ao problema do presente trabalho, a União e o estado de Santa Catarina obtiveram o desempenho de destaque na aderência das normas elencadas, porém o mesmo não pode ser considerado satisfatório, pois não corresponde nem à metade das normas listadas. Os outros entes federativos demonstraram desempenho fraco na elaboração das notas explicativas, onde, na maioria dos casos analisados, existe um modelo de notas explicativas que é seguido durante os anos estudados sem modificação.

Sugere-se para pesquisadores futuros estudo mais aprofundado e cálculo de uma nota separada para cada item apresentado no *check list*, assim os entes federativos saberão exatamente em que precisam melhorar, onde a não aderência de suas notas explicativas está causando uma maior falha no fornecimento de informações claras e objetivas e, como consequência, levando o usuário a um não entendimento completo das ações governamentais. Por fim, sugere-se expandir a pesquisa para outros entes federativos, pois, a elaboração de notas explicativas necessita de atenção em todos os níveis do governo.

**REFERÊNCIAS**

BRASIL. **Balanço Geral da União**. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-anteriores – BGU>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado.** Secretaria da Fazenda da Bahia. Finanças Públicas e Controle Interno. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____**. Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda de Alagoas. Finanças Públicas. Disponível em: <http://www.sefaz.al.gov.br/financas.php>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda de Minas Gerais. Finanças Públicas. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/relatorio_contabil/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda de Pernambuco. Portal Transparência. Disponível em: <://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/Financas/Paginas/Balancos.aspx> Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda de São Paulo. Prestando Contas. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/contas1/default.shtm>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda de Sergipe. Finanças Públicas. Disponível em: <http://www.sefaz.se.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado.** Secretaria da Fazenda de Tocantins. Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <http://www.cge.to.gov.br/prestacao-de-contas-consolidadas/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda do Amapá. Balanço Geral do Estado. Disponível em: <http://www.sefaz.ap.gov.br/index.php/balanco-geral-do-estado>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda do Pará. Contabilidade Geral. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/contabilidade>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____**. Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda do Piauí. Transparência. Disponível em: <http://www.sefaz.pi.gov.br/index.php/transparencia/balanco-geral-do-estado>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro. Contadoria. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/sitios/sitios-contadorianavigation/folder3/url45?_afrLoop=258505160688000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A1169967&_adf.ctrl-state=cbny61f5q_112>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. CAGE - Controle Interno. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuId=564>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Diretoria de Contabilidade Geral. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/relatorios/dcog/balan%C3%A7o-geral-do-estado> Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado.** Secretaria de Estado da Fazenda do Mato Grosso do Sul. Auditoria Geral do Estado. Disponível em: <http://www.unisite.ms.gov.br/unisite/sites/auditoriageral/index.php?inside=1&tp=3&show=6051>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria de Estado da Fazenda do Mato Grosso. Finanças Públicas. Disponível em: <http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/Financeiro/ContGovernamental/BalancoGeral.php>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Balanço Geral do Estado**. Secretaria de Estado de Finanças de Rondônia. Portal da Transparência. Disponível em: <http://www.transparencia.ro.gov.br/RelatorioBalancoGeral.aspx>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____**. Balanço Geral**. Secretaria de Estado da Fazenda do Distrito Federal. Contas Públicas. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/area.cfm?id_area=949>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 de junho de 2014.

_____. **Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília: 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 21 de junho de 2015.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas quais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília: 18 mar. 1964c. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 21 de junho de 2015.

**_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 21 de junho de 2015.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**. Brasília: Secretaria da Tesouro Nacional, 2014.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 26, de 02 de dezembro de 2011**. Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda de Espírito Santo. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda de Goiás. Disponível em: <http://www.sefaz.go.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda de Paraíba. Disponível em: <http://www.receita.pb.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda de Roraima. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda do Acre. Disponível em: <http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/portal/sefaz/sefaz/principal/!ut/p/c5/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os_gAD8_A4FAPU0OL0CBjA8AMH8Xb3dTY4tAY6B8pFm8AQ7gaEBAt5dVHpOfhLQnnCQzXjUGkLk8djk55Gfm6pfkBtRGRyQrggAYxgoPw!!/dl3/d3/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda do Acre. Disponível em: <http://www.sefaz.am.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda do Ceará. Disponível em: <http://www.ceara.gov.br/?secretaria=SEFAZ&endereco=http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/principal/enviados/index.asp?>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda do Maranhão. Disponível em: <http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/principal/principal.jsf>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria da Fazenda do Paraná. Disponível em: <http://www.fazenda.pr.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

_____. Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

CÂMARA DOS DEPUTADOS - Comissão de Constituição e Justiça e de Redação. **Projeto de Lei n.º 4611, de 1998.** Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/217114.pdf >. Acessado em: 21 de junho de 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de Castro. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público.** 5. ed.São Paulo: Atlas, 2013.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCs T 16.1 a 16.11.**/Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público/**International Federation of Accountants. Brasília, 2010.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues. MACÊDO, João Marcelo Alves. LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. FILHO, José Francisco Ribeiro. PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. **Revista de Educação e Pesquisa em Ciências Contábeis.** Brasília, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out./dez. 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JÚNIOR, Maria Helena Galdino**. Demonstrações Contábeis do Setor Público: um estudo das notas explicativas nos Estados Brasileiros e Distrito Federal.** 2012. 20 p. Trabalho de Conclusão de Curso. Paraíba: Universidade Estadual da Paraíba, 2012. Disponível em: < http://dspace.bc.uepb.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/2644>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves de. 3. ed. **Contabilidade Pública.** São Paulo: Atlas, 2011.

LIMA, Emanoel. PEREIRA, Carlos. Índice de <<disclosure>> das Instituições Filantrópicas de Ensino Superior do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações.** São Paulo, v. 5, n. 11, p. 23-48, jan/abr. 2011.

LUCENA, Wenner Glaucio Lopes. FERNANDES, Maria Sueli Arnoud Miguel. FRANÇA, José Antonio de. CAPELLETTO, Lucio Rodrigues. Estudo do Nível de Evidenciação do Impairment pelos Bancos Brasileiros: uma aplicação da análise do conteúdo com base nas notas explicativas. **RC&C: Revista de Contabilidade e Controladoria.** Curitiba, v. 1, n. 1, p. 45-60, jan/abr. 2009.

MAIA, Wagner. **História do Orçamento Público no Brasil**. 2010, 29 p. Disponível em: < http://agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrcamento.pdf>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

MURCIA, Fernando Dal-Ri. WUERGES, Artur. Escolhas Contábeis no Mercado Brasileiro: Divulgação Voluntária de Informações *versus* Gerenciamento de Resultados. **Revista Universo Contábil.** FURB, v. 7, n. 2, p. 28-44, abr/jun. 2011.

RAUPP, Fabiano Maury. BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SIEGA, Gabriela Tomaz**. Identificação de enquadramento das notas explicativas do estado de Santa Catarina em Relação às normas de contabilidade aplicadas ao Setor Público.** 2011. 108 p. Trabalho de Conclusão de Curso. Santa Catarina: Universidade Federal de Santa Catarina, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/121021>. Acessado em: 21 de junho de 2015.

SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. **A Constituição e o Supremo**. Item 172. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201596 >. Acessado em: 21 de junho de 2015.

## Anexo I – *Check-list*

| Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Partes, temas, tópicos e itens** | **2008** | **2009** | **2010** | **2011** | **2012** | **2013** |
| **A) Balanço Consolidado Geral** | | | | | | |
| **A.1) Instrumentos de planejamento**<br>Comparar as metas programadas dos planos hierarquicamente interligados com as realizadas e evidenciar as diferenças relevantes (NBC T 16.3). | | | | | | |
| **A.2) Ajustes de exercícios anteriores**<br>Evidenciar o reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores à conta do patrimônio líquido (NBC T 16.5). | | | | | | |
| **A.4) Normatização adotada**<br>Evidenciar o procedimento e os impactos da utilização das normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares não abrangidos na NBCASP, evidenciando o e em notas explicativas (NBC T 16.5). | | | | | | |
| **A.5) Consolidação** | | | | | | |
| **A.5.1) Data de fechamento das demonstrações contábeis**<br>Divulgar os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas quando houver defasagem no levantamento das demonstrações contábeis que, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data (NBC T 16.7) | | | | | | |
| **A.5.2) Identificação das entidades consolidadas**<br>Identificar e caracterizar as entidades do setor público incluídas na consolidação (NBC T 16.7). | | | | | | |
| **.5.3) Procedimentos**<br>Detalhar os procedimentos adotados na consolidação (NBC T 16.7). | | | | | | |
| **A.5.4) Divergências na avaliação dos componentes patrimoniais**<br>Expor as razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios (NBC T 16.7). | | | | | | |
| **A.5.5) Ajustes efetuados**<br>Divulgar a natureza e montantes dos ajustes efetuados (NBC T 16.7). | | | | | | |
| **A.5.6) Eventos relevantes subseqüentes à data de encerramento do exercício**<br>Evidenciar os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas (NBC T 16.7). | | | | | | |
| **A.6) Depreciação, exaustão e amortização** | | | | | | |
| **A.6.1) Método utilizado**<br>Divulgar o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada para cada classe de imobilizado (NBC T 16.9). | | | | | | |
| **A.6.2) Valor contábil bruto e montante acumulado**<br>Divulgar o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período para cada classe de imobilizado (NBC T 16.9). | | | | | | |
| **A.6.3) Mudanças nas estimativas**<br>Evidenciar as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais (NBC T 16.9). | | | | | | |
| **A.7) Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público** | | | | | | |

**Continua..**

**Continuação...**

| Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Partes, temas, tópicos e itens** | **2008** | **2009** | **2010** | **2011** | **2012** | **2013** |
| **A.7.1) Ativos do imobilizado obtidos a título gratuito**<br>Evidenciar o critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração (NBC T 16.10). | | | | | | |
| **A.7.2) Transferências de ativos**<br>Evidenciar os casos onde o critério de contabilização estabelecido no instrumento de autorização da transferência divergir do valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem (NBC T 16.10). | | | | | | |
| **A.7.3) Ativos intangíveis obtidos a título gratuito**<br>Evidenciar o critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração (NBC T 16.10). | | | | | | |
| **A.7.4) *Impairment* de ativos** | | | | | | |
| **A.7.4.1) Receitas**<br>Evidenciar as receitas com *impairment* de ativos acumulado (IPSAS 30). | | | | | | |
| **A.7.6) Risco de ajustes futuros** | | | | | | |
| **A.7.6.1) Fontes de Incerteza**<br>Deve divulgar informação acerca dos pressupostos relativos ao futuro e outras fontes principais de incerteza nas estimativas ao término do período de reporte que possuam risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo do próximo exercício social (CPC 26). | | | | | | |
| **A.7.6.2) Informações**<br>Devem incluir detalhes elucidativos acerca da sua natureza e do seu valor contábil ao término do período de reporte (CPC 26). | | | | | | |
| **A.7.7) Provisões**<br>Informar as situações onde provisões, passivos e ativos contingentes devem ser reconhecidos (IPSAS 19) | | | | | | |
| **A.7.8) Ganhos ou perdas líquidas** | | | | | | |
| **A.7.8.1) Ativos e passivos financeiros**<br>Evidenciar ganhos ou perdas líquidas com ativos e passivos financeiros avaliados a valor justo por meio de superávit ou déficit, discriminando os ativos e passivos com reconhecimento inicial e os ativos e passivos reconhecidos para negociações (IPSAS 30). | | | | | | |
| **A.7.8.2) Ativos disponíveis para venda**<br>Evidenciar ganhos ou perdas líquidas com ativos disponíveis para venda, mostrando separadamente o montante de ganho ou perda reconhecido no patrimônio líquido (capital próprio) e o reclassificado no ativo líquido (capital próprio) reconhecido diretamente no superávit ou déficit do período (IPSAS 30). | | | | | | |
| **A.7.8.3) Investimentos a longo prazo**<br>Evidenciar ganhos ou perdas líquidas com investimentos a longo prazo (IPSAS 30). | | | | | | |
| **A.7.8.4) Empréstimos e contas a receber**<br>Evidenciar ganhos ou perdas líquidas com empréstimos e contas a receber (IPSAS 30). | | | | | | |
| **A.8) Demonstrações contábeis** | | | | | | |
| **A.8.1) DFC** | | | | | | |

**Continua...**

**Continuação...**

| Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Partes, temas, tópicos e itens** | **2008** | **2009** | **2010** | **2011** | **2012** | **2013** |
| **A.8.1.2) Dotações Orçamentárias**<br>Divulgar, quando não for capaz de identificar separadamente dotações ou alocações orçamentárias entre atividades correntes, capital de giro e capital integralizado, essas dotações ou alocações orçamentárias devem ser classificadas como fluxos de caixa das atividades operacionais (IPSAS 2). | | | | | | |
| **A.8.1.2) Transações que não envolvem o uso de caixa**<br>Divulgar as transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa (IPSAS 2). | | | | | | |
| **A.8.1.3) Financiamento de entidades governamentais**<br>Salientar os recursos de financiamento de atividades operacionais, entre entidades governamentais, classificados como atividades operacionais na DFC (IPSAS 2). | | | | | | |
| **A.8.2) Balanço Patrimonial** | | | | | | |
| **A.8.2.1) Subclassificações**<br>Divulgar rubricas adicionais às contas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade (CPC 26). | | | | | | |
| **A.8.2.2) Método de Equivalência Patrimonial**<br>Evidenciar se os investimentos em controladas e entidades controladas em conjunto sejam contabilizados utilizando o método de equivalência patrimonial, pelo custo ou como um instrumento financeiro (IPSAS 6) | | | | | | |
| **A.8.3) DMPL** | | | | | | |
| **A.8.3.1) Análise dos outros resultados abrangentes**<br>Para cada componente do patrimônio líquido, a entidade deve apresentar, ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, uma análise dos outros resultados abrangentes por item (CPC 26). | | | | | | |
| **A.8.3.2) Alterações no patrimônio líquido**<br>As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas de balanço devem refletir o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período (CPC 26). | | | | | | |
| **A.8.4) Critérios contábeis utilizados** | | | | | | |
| **A.8.4.1) Mudança de critério contábil**<br>Evidenciar as mudanças de critérios contábeis, realizadas à conta do patrimônio líquido (NBC T 16.5). | | | | | | |
| **A.8.5) Notas explicativas** | | | | | | |
| **A.8.5.1) Apresentação das notas explicativas**<br>Apresentá-las na seguinte ordem:<br>(a)declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis;<br>(b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas;<br>(c)informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e<br>(d) outras divulgações, incluindo:<br>(e)passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; e<br>(f)divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade. (CPC 26) | | | | | | |

**Continua...**

**Continuação...**

| Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Partes, temas, tópicos e itens** | **2008** | **2009** | **2010** | **2011** | **2012** | **2013** |
| **A.8.6) DVP** | | | | | | |
| **A.8.6.1) Receita sem contraprestação**<br>Deve divulgar montante de receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente: (i) tributos, demonstrando separadamente as principais classes de tributos; (ii) transferências, demonstrando separadamente as principais classes de receita de transferência (IPSAS 23). | | | | | | |
| **A.8.6.2) Políticas Contábeis Adotadas**<br>Evidenciar as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação (IPSAS 23). | | | | | | |
| **A.8.6.4) Receitas Tributárias**<br>Divulgar para as principais as classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo (IPSAS 23) | | | | | | |
| **A.8.6.5) Heranças, presentes e doações**<br>Evidenciar a natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demonstrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos (IPSAS 23) | | | | | | |
| **A.9) Investimentos** | | | | | | |
| **A.9.1) Ações**<br>Divulgar a quantidade de ações próprias detidas (IPSAS 28). | | | | | | |
| **A.9.2) Dividendos** | | | | | | |
| **Distribuição antes da divulgação das demonstrações contábeis**<br>Evidenciar o montante de dividendos propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem emitidas e não reconhecido como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis (CPC 26) | | | | | | |
| **A.9.2.2) Dividendos Preferenciais**<br>Evidencia a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido (CPC 26) | | | | | | |
| **A.9.2.3) Distribuição**<br>Evidenciar as distribuições ocorridas após a divulgação dos demonstrativos (IPSAS 14). | | | | | | |
| **A.10) Políticas contábeis** | | | | | | |
| **A.10.1) Relevância**<br>Deve ser divulgada a base de mensuração utilizada e outras políticas contábeis que sejam relevantes (CPC 26). | | | | | | |
| **A.10.2) Julgamentos Realizados**<br>A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas, como por exemplo, se os ativos financeiros são mantidos até o vencimento (CPC 26). | | | | | | |
| **A.10.3) Gestão de riscos** | | | | | | |
| **A.10.3.1) Instrumentos**<br>Descrever os instrumentos de gestão de riscos adotados pelas entidades (IPSAS 15). | | | | | | |

**Continua...**

**Continuação...**

| Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Partes, temas, tópicos e itens** | **2008** | **2009** | **2010** | **2011** | **2012** | **2013** |
| **A.10.3.2) Categorias de instrumentos financeiros**<br>Descrever as categorias abaixo de instrumentos financeiros:<br>(a) o valor justo dos ativos financeiros;<br>(b) investimentos a longo prazo;<br>(c) empréstimos concedidos e contas a receber;<br>(d) ativos financeiros disponíveis para venda;<br>(e) valor justo dos passivos financeiros; e<br>(f) passivos financeiros mensurados a custos amortizados (IPSAS 30). | | | | | | |
| **B) Lei 6404** | | | | | | |
| **B.1) Notas Explicativas** | | | | | | |
| **B.1.1) Conteúdo Geral**<br>a) apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;<br>b) divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; e<br>c) fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada. | | | | | | |
| **B.1.2) Conteúdo Específico** | | | | | | |
| **B.1.2.1) Critérios de Avaliação**<br>Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo. | | | | | | |
| **B.1.2.2) Investimentos**<br>Os investimentos em outras sociedades, quando relevantes. | | | | | | |
| **B.1.2.3) Novas Avaliações**<br>O aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações. | | | | | | |
| **B.1.2.4) Responsabilidades**<br>Os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes. | | | | | | |
| **B.1.2.5) Obrigações a Longo Prazo**<br>A taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo. | | | | | | |
| **B.1.2.6) Ações**<br>O número, espécies e classes das ações do capital social. | | | | | | |
| **B.1.2.7) Ações Outorgadas**<br>As opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício. | | | | | | |
| **B.1.2.8) AEA**<br>Os ajustes de exercícios anteriores. | | | | | | |
| **B.1.2.9) Eventos Subsequentes**<br>Os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. | | | | | | |

Fonte: Adaptado Siega (2011).