



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIOECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLE DE GESTÃO - PPGCG**

**Danilo Vasconcelos Santos**

**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.**

**Florianópolis/SC  
2021**

**Danilo Vasconcelos Santos**

**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.**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (PPGCG), da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) para obtenção do título de mestre em Controle de Gestão.  
Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fabrícia Silva da Rosa

**Florianópolis/SC  
2021**

### Ficha de identificação da obra

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. / Danilo Vasconcelos Santos ; orientadora, Fabricia Silva da Rosa, 2021.

73 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP\*), Florianópolis, 2021.

Inclui referências.

1. Controle de Gestão (MP\*). 2. Controle de Gestão. 3. Notas Explicativas. 4. Evidenciação e Transparência. 5. Municípios. I. Rosa, Fabricia Silva da. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP\*). III. Título.

Danilo Vasconcelos Santos

**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.**

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

---

Prof. Pedro José Von Mecheln, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Sérgio Murilo Petri, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Cristiano Sausen Soares Dr.  
Universidade Federal de Santa Maria

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de mestre em controle de gestão.

---

Prof. Luiz Alberton, Dr.  
Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (PPGCG)

---

Prof.<sup>a</sup> Fabrícia Silva da Rosa, Dr.<sup>a</sup>  
Orientador

Florianópolis/SC, 2021

## RESUMO

O objetivo geral da dissertação consiste em analisar a aderência e a relevância das notas explicativas para análise das Prestações de Contas dos Prefeitos/Municípios de Santa Catarina. Para isso foram desenvolvidos dois estudos, o primeiro com o intuito de verificar o nível de aderência das Notas Explicativas (NE's) elaboradas pelos municípios do Estado de Santa Catarina às recomendações estabelecidas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O segundo trabalho procurou identificar os conteúdos apresentados nas Notas Explicativas de maior relevância à Prestação de Contas dos Prefeitos, de acordo com a perspectiva dos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Esta pesquisa justifica-se pela importância que as NE's possuem no processo de tomada de decisão, prestação de contas, transparência e evidenciação das informações públicas, tornando mais compreensíveis as Demonstrações, bem como de se buscar constantemente alternativas que aumentem a capacidade em obter informações de qualidade e em quantidade suficiente tanto para as necessidades do Tribunal no desempenho de suas funções, quanto para os Municípios, no sentido de aprimorarem seus processos de evidenciação de dados para sociedade. Quanto aos resultados obtidos constatou-se no primeiro trabalho que 90% dos Municípios analisados possuem um nível de aderência às recomendações do MCASP para Notas Explicativas inferior a 50%. No tocante ao segundo estudo verificou-se que dos 78 itens em análise, 29 destacam-se pela importância julgada pelos respondentes, em que o Nível de Relevância Alcançado ficou acima de 75%, sendo classificados como "alto" (com 24 itens) ou "muito alto" (5 itens), os quais, juntamente com as duas sugestões de informações colhidas, sugere-se que sejam direcionados esforços para obtenção dos respectivos dados, tendo em vista sua relevância apurada para o processo de análise das contas dos prefeitos. Assim, a dissertação pode evidenciar um panorama sobre a divulgação de informações em notas explicativas dos Municípios de Santa Catarina, além de contribuir para identificar quais as informações delas são relevantes e necessárias para análise das prestações de contas pelo Tribunal de Contas, o que permitirá criar ferramentas que direcionem os Municípios para apresentá-las, permitindo rapidez nas análises e melhoria na transparência das Demonstrações Contábeis.

**Palavras-chave:** Notas Explicativas. Evidenciação. Transparência. Municípios

## ABSTRACT

The general objective of the dissertation is to analyze the adherence and relevance of the explanatory notes for the analysis of the Rendering of Accounts of Mayors / Municipalities of Santa Catarina. To this end, two studies were carried out, the first with the objective of verifying the degree of adherence of the Explanatory Notes (NE's) prepared by the municipalities of Santa Catarina to the recommendations established by the Accounting Manual Applied to the Public Sector (MCASP). The second work sought to identify the contents presented in the Explanatory Notes of greater relevance for the Rendering of Accounts by Mayors, from the perspective of the employees of the Court of Accounts of the State of Santa Catarina. This research is justified by the importance that NE's have in the decision-making process, accountability, transparency and disclosure of public information, making the statements more understandable, as well as constantly seeking alternatives that increase the ability to obtain quality information and in sufficient quantity both for the needs of the Court in the performance of its functions, and for the Municipalities, in order to improve their processes for disclosing data to society. As for the results obtained, it was found in the first work that 90% of the cities analyzed have a level of adherence to the MCASP recommendations for Explanatory Notes below 50%. Regarding the second study, it was found that of the 78 items under analysis, 29 stand out for the importance judged by the respondents, in which the Relevance Level Achieved was greater than 75%, being classified as "high" (with 24 items) or "Very high" (5 items), which, together with the two suggestions for information collected, suggests that efforts be directed towards obtaining the respective data, in view of its relevance for the process of analyzing the reports of the mayors. Thus, the dissertation can provide an overview of the disclosure of information in the explanatory notes of the Municipalities of Santa Catarina, in addition to helping to identify which information is relevant and necessary for the analysis of the accountability of the Court of Auditors, which will allow the creation of tools that guide the Municipalities in their presentation, allowing for an agile analysis and improvement of the transparency of the Financial Statements.

**Keywords: Explanatory Notes. Disclosure. Transparency. Counties**

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Quesito A – Informações Gerais .....	27
Gráfico 2 - Quesito D – Balanço Patrimonial.....	29
Gráfico 3 - Quesito E – Demonstração das Variações Patrimoniais .....	30
Gráfico 4 - Quesito F – Demonstração de Fluxo de Caixa.....	31
Gráfico 5 - Nível geral de aderência das NE ao MCASP .....	32
Gráfico 6 - Nível de importância dos itens das Notas Explicativas .....	55

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Indicador de Nível de Relevância .....	26
Quadro 2 - Indicador para o Nível de Relevância Alcançado .....	45
Quadro 3 - Lista dos Itens analisados para atendimento às recomendações do MCASP para NE'S. ....	68
Quadro 4 - Informações Gerais: itens recomendados para NE's.....	69
Quadro 5 - Balanço Patrimonial: itens recomendados para NE's .....	70
Quadro 6 - Balanço Orçamentário: itens recomendados para NE's .....	71
Quadro 7 - Balanço Financeiro: itens recomendados para NE's.....	71
Quadro 8 - Demonstração das Variações Patrimoniais: itens recomendados para NE's .....	72
Quadro 9 - Demonstração de Fluxo de Caixa: itens recomendados para NE's.....	72
Quadro 10 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: itens recomendados para NE's.....	73
Quadro 11 - Demonstração de Custos: itens recomendados para NE's .....	73
Quadro 12 - Outras Informações: itens recomendados para NE's .....	73



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Ranking do nível de aderência por municípios analisados.....	33
Tabela 2 - Bloco 1 – Informações Gerais: itens recomendados para NE’s .....	46
Tabela 3 - Bloco 2 – Balanço Patrimonial: itens recomendados para NE’s.....	47
Tabela 4 - Bloco 3 – Balanço Orçamentário: itens recomendados para NE’s .....	48
Tabela 5 - Bloco 4 – Balanço Financeiro: itens recomendados para NE’s .....	49
Tabela 6 - Bloco 5 – Demonstração das Variações Patrimoniais: itens recomendados para NE’s.....	49
Tabela 7 - Bloco 6 – Demonstração de Fluxo de Caixa: itens recomendados para NE’s .....	50
Tabela 8 - Bloco 7 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: itens recomendados para NE’s .....	50
Tabela 9 - Bloco 8 – Demonstração de Custos: itens recomendados para NE’s.....	51
Tabela 10 - Bloco 9 – Outras Informações: itens recomendados para NE’s.....	51
Tabela 11 - Ranking de relevância dos itens .....	52
Tabela 12 - Análise do atendimento às recomendações do MCASP para as NE’s Consolidada. .....	67

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

BF – Balanço Financeiro

BO – Balanço Orçamentário

BP – Balanço Patrimonial

DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público

DFC – Demonstração de Fluxo de Caixa

DMPL – Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido

DVP – Demonstração de Variações Patrimoniais

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NE'S – Notas Explicativas

NRA – Nível de Relevância Alcançado

NRG – Nível de Relevância Geral

RCPG – Relatórios Contábeis de Propósito Geral

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE/SC – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA .....	13
1.2 OBJETIVOS.....	14
1.3 JUSTIFICATIVAS E RELEVÂNCIA DO TEMA.....	15
1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO E COMO OS 2 ESTUDOS SE RELACIONAM. ..	16
<b>2 NOTAS EXPLICATIVAS: UM ESTUDO SOBRE O NÍVEL DE ADERÊNCIA PELOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE SANTA CATARINA</b> .....	18
2.1 INTRODUÇÃO.....	18
2.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	19
<b>2.2.1 Evidenciação e Transparência da Informação</b> .....	20
<b>2.2.2 Aspectos da Informação Contábil</b> .....	21
<b>2.2.3 Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas no Setor Público</b> .....	23
2.3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	24
<b>2.3.1 População e Amostra</b> .....	24
<b>2.3.2 Procedimento de Coleta e Análise de Dados</b> .....	24
2.4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	26
<b>2.4.1 Nível De Aderência Das Notas Explicativas Ao MCASP Por Quesito</b> .....	26
<b>2.4.2 Apresentação Consolidada dos Quesitos e Nível de Aderência</b> .....	31
2.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	33
2.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	35
<b>3 A RELEVÂNCIA DO CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS MUNICIPAIS CATARINENSE: UM ESTUDO A PARTIR DA PERSPECTIVA DO CONTROLE EXTERNO</b> .....	37
3.1 INTRODUÇÃO.....	37
3.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA-EMPÍRICA.....	39

<b>3.2.1 Evidenciação e Transparência das Contas Públicas .....</b>	<b>39</b>
<b>3.2.2 Notas Explicativas como Ferramenta para Análise das Contas Públicas .....</b>	<b>41</b>
<b>3.2.3 Controle Externo e Tribunal De Contas De Santa Catarina.....</b>	<b>42</b>
<b>3.3. ASPECTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>43</b>
<b>3.3.1 Classificação, Amostra e Coleta de Dados da Pesquisa .....</b>	<b>43</b>
<b>3.4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>45</b>
<b>3.4.1 Níveis de Relevância dos Itens das Notas Explicativas .....</b>	<b>45</b>
<b>3.4.2 Ranking dos Itens Baseado no Nra .....</b>	<b>52</b>
<b>3.5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>56</b>
<b>4 CONCLUSÃO.....</b>	<b>58</b>
<b>4.1. ALCENCE DOS OBJETIVOS .....</b>	<b>58</b>
<b>4.2. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>59</b>
<b>4.3. RECOMENDAÇÃO PARA TRABALHOS FUTUROS .....</b>	<b>60</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>67</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

O acesso à informação constitui um dos fundamentos básicos para democracia, e para que isso ocorra, este frequentemente é objeto de políticas públicas em todos os setores governamentais, cujo objetivo é assegurar de maneira transparente aos cidadãos o livre acesso aos conteúdos (PIRES *et al.*, 2019). Aliás, pode-se dizer que a transparência é uma característica do poder público, tendo em vista que ela vai ao encontro das expectativas de uma gestão eficiente e legítima dos atos institucionais (HEALD, 2012)

Neste sentido, cabe destacar que as informações públicas devem apresentar-se fidedignas a “coisa pública”, pois caso contrário isso pode retirar dos usuários capacidade de promover avaliações adequadas sobre as ações praticadas pelos governantes, o que demonstra a importância da transparência e evidenciação dos dados para o exercício do controle (SOARES; SCARPIN, 2010; GRACILIANO; FIALHO, 2013). Acrescenta-se também que a transparência possibilita que a sociedade aperfeiçoe os “bons” políticos contra os “maus” (BALDISSERA; ASTA, 2020)

Dentre as informações públicas, destacam-se as de origens contábeis, consideradas fundamentais na gestão do patrimônio público, compondo um fator indispensável para o controle social. Essas informações podem facilitar a análise dos diferentes usuários (ex. sociedade civil organizada, cidadãos, fornecedores, órgãos de controle, universidades) em relação à posição econômica e financeira das entidades, desde que tenham qualidade e estejam em consonância com as orientações estabelecidas pelas normas (BURGSTAHLER; HAIL; LEUZ, 2006).

Desta forma, destaca-se a importância da transparência pública com a evidenciação dos dados, trazendo como benefícios aos seus usuários uma visão sistêmica dos atos praticados pelos governantes, possibilitando o seu monitoramento, uma fiscalização e auditoria mais eficiente do serviço prestado e a geração de uma consciência de responsabilização às ações governamentais (FLYVERBOM, 2016). Assim, constitui uma função inerente da contabilidade e um compromisso com seus usuários a evidenciação de informações, como assegura Iudicibus (1993), colaborando para o controle. No entanto, a transparência pública não é garantia de qualidade das informações, aliais vai muito além disso, para que seja clara e útil é necessário que governantes adquiram a habilidade de registrar, catalogar e organizar a informação, disseminando-as de maneira adequada (MICHENER; BERSCH, 2011).

Destaca-se que a aderência às regras e orientações normativas consistem em um incremento no avanço da qualidade das Demonstrações Contábeis quando permite melhorias na evidenciação e transparência das informações. O que se espera é que a aderência às normas contábeis auxilie na gestão dos recursos públicos e na responsabilização de seus gestores pelos atos e fatos na gestão da coisa pública (PÉREZ; HERNÁNDEZ, 2007; IVANOV; PINA; TORRES, 2015).

A ação de demonstrar os atos e fatos contábeis pelos Entes Públicos é uma das maneiras destes disponibilizarem informações para os usuários, destacando entre estes os Tribunais de Contas, os quais desempenham atividade de fiscalização da administração pública. Dentre as funções das Cortes de Contas está a apreciação anualmente da gestão dos recursos públicos pelo Chefe do Poder Executivo Municipal, para emissão de parecer pela aprovação ou rejeição das contas, refletindo o juízo do controle externo dos atos de gestão quanto a eficiência, legalidade e adequação (LOPES, *et al*, 2008; NASCIMENTO; FRANCO, 2011). Ressalta-se que no conjunto das Demonstrações Contábeis estão incluídas as Notas Explicativas, as quais cumprem uma função importante no processo de evidenciação, tendo em vista que proporcionam dados adicionais de quaisquer natureza, com características objetivas, claras e sintéticas, não evidenciadas por meio dos demonstrativos (MCASP,2018).

Ponte e Oliveira (2004) acreditam que as Notas Explicativas devem apresentar dados relevantes que tenham passado despercebidos nas demonstrações, permitindo uma melhor análise ou compreensão, além de exercer a função de expor as práticas e procedimentos contábeis adotadas. Com isso, entende-se que as Notas Explicativas podem ser consideradas como uma das ferramentas de destaque, utilizadas no processo de análise das contas municipais pelos Tribunais de Contas, bem como pela sociedade para realizar o controle social, por possuírem o papel de tornar mais lúcidas as Demonstrações Contábeis, admitindo uma análise mais efetiva, rápida e fidedigna dos registros nelas evidenciados.

Neste cenário, delineou-se a seguinte pergunta de pesquisa: **Qual o nível de aderência das Notas Explicativas às normas e a relevância de seu conteúdo para análise das contas públicas dos Municípios de Santa Catarina?**

## 1.2 OBJETIVOS

Este trabalho tem como objetivo geral analisar a aderência e a relevância das notas explicativas para avaliação das Prestações de Contas dos Prefeitos/Municípios de Santa Catarina.

Para atender ao objetivo geral mencionado, faz-se necessário a execução dos seguintes objetivos específicos:

- Verificar o nível de aderência das Notas Explicativas elaboradas pelos municípios do Estado de Santa Catarina às recomendações estabelecidas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP);
- Identificar os conteúdos apresentados nas Notas Explicativas de maior relevância à Prestação de Contas dos Prefeitos, de acordo com a perspectiva dos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

### 1.3 JUSTIFICATIVAS E RELEVÂNCIA DO TEMA

De modo geral, tendo em vista que o tema NEs é estudado geralmente no setor privado ao analisar as Demonstrações Contábeis como um todo e com caráter normativo (ABREU; FILHO, 2020), verifica-se que a pesquisa acerca do tema no setor público ainda é incipiente, podendo ser associada a transparência.

Observa-se em estudos anteriores, como dos autores Silveira e Borba (2007), um baixo índice de evidenciação, bem como baixa qualidade do que foi demonstrado nas Notas Explicativas pelas Fundações de Apoio da Universidade Federal de Santa Catarina, o que indica a necessidade de aprimoramento das informações.

A pesquisa realizada por Benedicto *et al.* (2011), apontou que 80% das pessoas entrevistadas entendem que são necessárias Notas Explicativas para alcançar uma melhor compreensão dos demonstrativos divulgados. Os mesmos autores concluíram em seus estudos que a maneira como os demonstrativos municipais estão sendo divulgados não estão colaborando para uma maior transparência das contas públicas e nem para o avanço do controle social sobre a gestão municipal.

Estudos mais recentes vão ao encontro desses anteriores (Silveira e Borba, 2007; Benedicto *et al.*, 2011), no que diz respeito à evidenciação e transparência das informações, em que Baldissera *et al.* (2019) analisou a percepção dos Observatórios Sociais brasileiros acerca da qualidade, utilidade e suficiência das informações divulgadas pelos municípios, e dentre seus resultados concluíram que os Observatórios possuem a percepção de que a qualidade dos dados não atende aos objetivos da Lei de Acesso à Informação (LAI) e que as informações disponibilizadas não são suficientes para exercer o controle social.

Nesse mesmo campo de estudo, Abreu e Filho (2020), observaram que as apresentações das notas explicativas baseadas nas exigências normativas são incipientes, mas também, entendem que elas cooperam para a transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social.

Por fim, Fabre *et al.* (2021) analisou o disclosure voluntário do Poder Legislativo nas câmaras de vereadores brasileiras, e dentre seus resultados, verificaram baixos indicadores de disclosure voluntário, e que isso está relacionado a falta de transparência dos atos do Legislativo, bem como a ausência da participação popular, com destaque para a maioria das capitais pesquisadas com baixa pontuação na divulgação voluntária.

Com isso, o presente estudo pretende expandir conhecimento sobre as normas ampliando a discussão do tema ao evidenciar um panorama sobre a divulgação de informações em Notas Explicativas dos Municípios de Santa Catarina. Também, busca identificar informações nas Notas Explicativas que são relevantes e essenciais para análise das prestações de contas. Da mesma forma, o estudo contribui aos gestores públicos municipais e servidores de contabilidade, servindo como framework das informações avaliadas nas Notas Explicativas e necessárias à prestação de contas.

#### 1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO E COMO OS 2 ESTUDOS SE RELACIONAM.

O estudo envolvendo as Notas Explicativas foi escolhido devido a sua relevância na evidenciação de informações que as Demonstrações Contábeis por si só não conseguem elucidar aos seus usuários, e por integrar o conjunto de documentos utilizados pelo Tribunal de Contas, no exercício do controle externo, para apreciação das contas municipais.

De forma a propiciar uma melhor compreensão do objeto em estudo foram desenvolvidos dois trabalhos para essa dissertação. No primeiro, são demonstrados como estão os níveis de evidenciações das informações em Notas Explicativas, com base nas recomendações do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, por Municípios do Santa Catarina. No segundo, evidencia-se que as informações presentes nas Notas Explicativas podem ser moldadas aos interesses dos usuários, no caso específico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), de modo a otimizar o exercício do controle externo com o fortalecimento da transparência, buscando-se ressaltar quais informações nas notas explicativas são relevantes para o TCE/SC durante o processo de análise das contas dos Municípios.

O estudo traz a percepção de como está na prática a aderência às normas regulatórias relacionadas às informações em Notas Explicativas ante a literatura acadêmica, bem como que



tipo de dados são considerados relevantes por seus usuários em suas análises, contribuindo para discussão teórica sobre o cumprimento das legislações, efetividade das informações e transparência governamental.

No campo prático, o trabalho permite que as entidades do setor público possam enxergar quais aspectos podem ser melhorados no processo de prestação de contas e na divulgação de dados, de maneira a tornar mais eficientes as informações. Para o Tribunal de Contas, o estudo ajuda a direcionar esforços em obter dados de qualidade e em quantidade suficiente para utilização nos processos de fiscalização. Em consequência, possibilita que os cidadãos tenham a noção sobre o processo de evidenciação de informações, permitindo que se direcionem atos para exercer o controle social com mais eficácia.

## 2 NOTAS EXPLICATIVAS: UM ESTUDO SOBRE O NÍVEL DE ADERÊNCIA PELOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE SANTA CATARINA

### RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo verificar o nível de aderência das Notas Explicativas (NE's) elaboradas pelos municípios do Estado de Santa Catarina às recomendações estabelecidas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Esta pesquisa justifica-se pela importância que as NE's possuem no processo de tomada de decisão, prestação de contas, transparência e evidenciação das informações públicas, tornando mais compreensíveis as Demonstrações. Quanto a metodologia, tratou-se de uma pesquisa documental, utilizando como instrumento de coleta de dados um check-list contendo 32 itens verificáveis, divididos em 7 quesitos, conforme recomendações no MCASP. O estudo foi realizado em 42 Municípios do Estado de Santa Catarina, selecionando-se 2 de cada uma das 21 Associações integrantes da Federação Catarinense de Municípios, sendo a análise realizada nas Notas Explicativas e Demonstrações Contábeis do exercício de 2018. Quanto aos resultados obtidos, foi possível verificar que 90% dos municípios analisados possuem um nível de aderência às recomendações do MCASP para Notas Explicativas inferior a 50%. Ainda, evidenciou-se que o Município de Irati, vinculado a Associação dos Municípios do Noroeste Catarinense, foi o que mais aproximou dos dados sugeridos pelo MCASP, exibindo um índice de 69% no geral. Outro fator notado é que entre os 10 Municípios melhor ranqueados, em termos de aderência às recomendações do MCASP, 9 deles representam os menores Entes Públicos das suas respectivas Associações, e na outra ponta, dos 10 piores, 9 deles representam os maiores Municípios de sua Associação.

**Palavras-chave:** Notas Explicativas. Evidenciação. Transparência. Municípios

### 2.1 INTRODUÇÃO

A evidenciação de informações contábeis é algo necessário na gestão do patrimônio público, constituindo um fator importante para o controle social. Quando elas possuem qualidade e estão em consonância com os critérios estabelecidos pelas normas são capazes de fornecer subsídios para análise dos usuários em relação à situação financeira e econômica das entidades (BURGSTAHLER; HAIL; LEUZ, 2006). A evidenciação e transparência são itens fundamentais para o exercício do controle social pelos cidadãos, tendo em vista que a ausência de informações adequadas sobre a coisa pública tira a capacidade dos cidadãos de promover avaliações corretas a respeito dos atos praticados pelos governantes (SOARES; SCARPIN, 2010; GRACILIANO; FIALHO, 2013).

Uma das formas das entidades disponibilizarem informações para sociedade é a apresentação dos demonstrativos contábeis de cada exercício (SOARES; SCARPIN, 2010), entretanto elas só irão alcançar os seus objetivos se possuírem informações relevantes para prestação de contas, transparência e tomada de decisões, caso seja priorizada a qualidade das

informações apresentadas aos usuários (RUBERTO; ALVES, 2015). A elaboração e disponibilização de Notas Explicativas (NE's) referentes às Demonstrações Contábeis do Setor Público (DCASP) são umas das principais formas de evidenciação, possibilitando uma melhor compreensibilidade das informações e melhoria no processo de transparência das contas públicas (DALMÁCIO; PAULO, 2004) e está normatizada na Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº. 840 de 21 de dezembro de 2016.

Nesse sentido, tem-se como problema de pesquisa: **Qual é o nível de aderência das Notas Explicativas nas DCASP elaboradas pelos municípios catarinenses em relação às recomendações do MCASP?** Com isso, o objetivo deste trabalho é verificar o nível de aderência das Notas Explicativas elaboradas pelos municípios do Estado de Santa Catarina às recomendações estabelecidas pelo MCASP. Espera-se que quanto melhor for o teor informacional apresentado nas Notas Explicativas, melhor será a compreensão e confiança dos usuários, facilitando tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (ABREU; FILHO, 2020).

Pretende-se por meio da análise das Notas Explicativas dos demonstrativos consolidados dos municípios observar o conteúdo expresso nas mesmas, a fim de comprovar o cumprimento da legislação vigente, tendo como justificativa do estudo a importância que as NE's possuem no processo de tomada de decisão, prestação de contas, transparência e evidenciação das informações públicas, tornando mais compreensível às DCASP. Contribui ainda para justificativa o estudo de Benecito, Rodrigues, Penido e Stieg (2011), em que 80% dos entrevistados concordam que são necessárias notas explicativas para alcançar uma melhor compreensão dos demonstrativos divulgados.

Como contribuição de pesquisa, destaca-se a importância de discussões relacionadas à aderência das notas explicativas às normas regulatórias dos entes públicos, tendo em vista a escassez de estudos relacionados especificamente sobre Notas Explicativas na área pública, permitindo ainda que governantes possam melhorar seus processos de evidenciação, dando aos cidadãos mais subsídios para o controle social.

Assim, o estudo contribui com a discussão do tema ao demonstrar um panorama sobre evidenciação de informações em Notas Explicativas dos municípios de Santa Catarina, tendo em vista que os dados dos governos locais constituem umas das principais formas de comunicação com os munícipes, propiciando que estes possam exercer o controle social.

## 2.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### **2.2.1 Evidenciação e Transparência da Informação**

A evidenciação das informações contábeis surgiu, principalmente, para diminuir os problemas ocasionados pela assimetria informacional que existe entre os usuários internos e externos (FRANCIS; NANDA; OLSON, 2008). O conjunto de informações evidenciadas por uma instituição, que dentre outras finalidades é auxiliar as decisões de seus usuários, pode ser entendida como compulsória ou voluntária (LIMA, 2007). Entende-se por esta o conjunto de informações não derivadas da lei que visa tornar a instituição mais transparente, já a compulsória possui um cunho obrigatório, estabelecido por um conjunto de normas aplicadas coercitivamente pelo órgão regulador, justamente para atenuar a assimetria informacional e aumentar a padronização das informações divulgadas (MURCIA, 2009).

Assim como a evidenciação, a transparência do Ente Público é indispensável para o exercício da democracia, já que para existir um efetivo controle social faz-se necessário tornar as informações sobre a aplicação dos recursos públicos totalmente transparentes para os cidadãos (MEDEIROS; ALVES; DUQUE, 2016; MENESES; MAPURUNGA, 2016).

A divulgação de informações à sociedade é um fator essencial para garantir a responsabilização dos governantes, entendendo que o aumento da transparência permite a adoção de táticas para fiscalizarem ou disciplinarem seus líderes, melhorando o desempenho governamental (HOLLYER; ROSENDORFF; VREELAND, 2014).

Além disso, as informações advindas dos relatórios contábeis devem refletir uma maior qualidade informacional quando houver menos manipulação dos resultados e maior for a transparência com os usuários (COELHO; NIYAMA; RODRIGUES, 2011). O processo de evidenciação também contribuiu para a qualidade da informação, já que possui, dentre outras finalidades na apresentação das contas públicas, informar sobre os resultados alcançados e apoiar a tomada de decisões. Entretanto, para que elas sejam alcançadas é necessário que os usuários da informação compreendam sua mensagem para exercer o controle social (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015).

Os demonstrativos financeiros publicados são complementados pelas evidenciações contábeis apresentadas, devendo elas tornarem os demonstrativos mais compreensíveis aos usuários da informação (LIMA; CARMO; MARTINS, 2013). Com isso, Dalmácio e Paulo (2004, p.77) entendem que “para alcançar e atender os anseios do usuário externo, a contabilidade deverá pesquisar e preparar a melhor forma de evidenciação dos seus demonstrativos”.

O MCASP (2018, p. 29) ressalta que a informação selecionada para evidenciação das demonstrações contábeis torna esta mais útil ou fornece detalhes que ajudam a compreensão por parte dos usuários, o que leva a uma melhor prestação de contas e responsabilização, transparência e controle social.

Corroborando com o tema em estudos anteriores, como o de Cruz *et al.* (2012) que verificou o grau de transparência de informações sobre a gestão pública em portais eletrônicos de 96 municípios brasileiros mais populosos, observando que eles não divulgam de forma completa as informações e apresentam qualidade insuficiente com base nos instrumentos legais e boas práticas de transparência.

Lock (2013), investigou o nível de divulgação das informações geradas pela contabilidade pública, como forma de transparência da gestão municipal, e teve como resultado que as prefeituras não aderem ao mínimo estabelecido pelas legislações e, conseqüentemente, dificulta acesso da sociedade aos dados econômico-financeiros.

No mesmo sentido, Sedyama, Anjos e Felix (2019) analisaram a evidenciação das informações contábeis, financeiras e orçamentárias de municípios mineiros que decretaram calamidade financeira, para verificar se elas possibilitavam aos cidadãos que inferissem sobre a materialidade da calamidade financeira. Os autores concluem que as informações são divulgadas, mas que cumprem parcialmente o estabelecido em lei por não apresentar pelo menos um dos documentos utilizados na fiscalização pelo cidadão.

Outro estudo analisou os determinantes da transparência pública observados na literatura teórica e empírica, pelos autores Baldissera e Asta (2020), observou-se que aspectos socioeconômicos, como população, educação e renda municipal, podem influenciar positivamente a transparência pública, e que isso estaria associado aos municípios maiores por se ter exigência de mais informações, pelo aumento da riqueza simbolizar qualidade da gestão e por pessoas mais educadas exercerem mais pressão sobre o governo.

### **2.2.2 Aspectos da Informação Contábil**

A contabilidade tem como objetivo gerar informações de natureza patrimonial, financeira e econômica, que sejam úteis aos seus usuários, colaborando no processo de tomada de decisões (LOPES; MARTINS, 2005). Entretanto, para cumprir seu papel informacional, a contabilidade deve possuir qualidades básicas, sendo necessário que tais informações sejam

coerentes e verdadeiras, representando fielmente os fatos e atos, inibindo a distorção conceitual das transações (SILVA, 2007).

Nesse sentido, para que a contabilidade forneça informações de qualidade e de maneira padronizada, os órgãos reguladores têm um papel fundamental, exercendo um controle normativo, exigindo e orientando que as entidades divulguem informações efetivas aos usuários (GUAY; SAMUELS; TAYLOR, 2016; SANTOS; CALIXTO; BISPO, 2020).

A Norma Brasileira de Contabilidade Estrutura Conceitual (NBC TSP EC) (2016) e o MCASP trazem orientações sobre características que as informações contábeis dos Entes Públicos devem possuir para fins de prestação de contas, responsabilização e tomada de decisão dos usuários, sendo conceituadas como “características qualitativas da informação contábil”.

A NBC TSP EC (2016, p. 18) evidencia que “as características qualitativas da informação incluída nos Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) são atributos que tornam úteis para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil”.

O MCASP (2016) informa que as características qualitativas da informação possuem os seguintes atributos: Relevância (são aquelas capazes de influenciar significativamente as decisões dos usuários, possuindo valor confirmatório e/ou preditivo); Representação Fidedigna (deve representar os fenômenos econômicos, sendo uma informação completa, neutra e livre de erros); Compreensibilidade (característica que permite compreender o significado da informação de maneira clara e sucinta); Tempestividade (é ter a informação disponível antes que ela perca sua utilidade); Comparabilidade (possibilita ao usuário identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos); Verificabilidade (permite que os usuários cheguem a um mesmo consenso geral, assegurando que as informações representem fielmente os fenômenos que se propõe a representar).

Esses normativos também trazem restrições acerca das informações contidas nos relatórios contábeis, que são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas. Assim para gerar uma informação, deve-se avaliar se sua omissão pode influenciar as decisões dos usuários, se o custo para produzi-las é justificável e entender que as características qualitativas funcionam conjuntamente (MCASP, 2016; NBC TSP EC, 2016).

Portanto, a qualidade da informação está relacionada ao atendimento das características desejáveis sobre ela divulgada para os usuários, cujo objetivo principal é conhecer os números da empresa (COELHO & LOPES, 2007), possibilitando a prestação de

contas e responsabilização, transparência e instrumentalização do controle social (MCASP, 2016; NBC TSP EC, 2016).

### **2.2.3 Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas no Setor Público**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público busca disponibilizar aos seus usuários informações sobre os resultados obtidos referente à gestão dos recursos públicos, cujos dados possuem natureza orçamentária, patrimonial, econômica e financeira, na intenção de apoiar o processo de tomada de decisões, adequada prestação de contas, transparência e instrumentalização do controle social (MCASP, 2016).

Uma das formas da contabilidade disponibilizar as informações é através das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, cuja finalidade é “proporcionar informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que seja útil a grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões sobre a alocação de recursos”, de acordo com a NBC TSP 11, 2018, p. 5. Além disso, elas também possuem a função preditiva e prospectiva, permitindo avaliar riscos, incertezas e prever recursos necessários e gerados para continuidade das operações (NBC TSP 11, 2018).

As demonstrações no setor público são enumeradas pela Lei nº 4.320/1964 (atualizadas pela Portaria STN nº 438/2012) e pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis, que são: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

Além das demonstrações apresentadas, as Notas Explicativas são consideradas partes integrantes das DCASP e exercem um papel importante do processo de evidenciação, expondo informações adicionais de quaisquer natureza e exigidas pelos normativos que não foram disponibilizadas nos relatórios, necessitando ser claras, sintéticas e objetivas (MCASP, 2016).

As informações apresentadas nas Notas Explicativas devem ser objetivas, sem excesso de elementos irrelevantes, pois isso prejudicaria o processo de evidenciação e não proporcionaria uma adequada utilidade para os usuários (IUDÍCIBUS, 2000). Ruberto e Alves (2015, p. 15) entendem que “é através delas, principalmente, que se podem adquirir informações não contidas nas demonstrações contábeis, auxiliando na tomada de decisão tanto dos usuários internos quanto dos usuários externos”.

As demonstrações contábeis constituem instrumentos essenciais na apresentação dos resultados alcançados pelas empresas, evidenciando informações quantitativas, além das Notas Explicativas com elementos qualitativos relacionados ao processo decisório (CAMPOS; LEMES, 2013). Já Ponte e Oliveira (2004) ressaltam que as informações contidas nos demonstrativos não são suficientes para atender às necessidades dos usuários, e com isso as Notas Explicativas podem fornecer informações importantes para o processo de evidenciação quando em quantidade e qualidade que possam suprir as necessidades dos usuários.

De todo modo, entende-se que os demonstrativos publicados pelas entidades necessitam oferecer aos usuários além das informações com características numéricas, aquelas com propriedades qualitativas, proporcionando informações adicionais para esclarecer aquelas, permitindo aos usuários elementos suficientes para realizar uma avaliação mais fidedigna da entidade (LIMA; CARMO; MARTINS, 2013).

## 2.3 METODOLOGIA DA PESQUISA

### 2.3.1 População e Amostra

O estudo foi realizado em 42 Municípios do Estado de Santa Catarina, selecionando-se 2 de cada uma das 21 Associações integrante da Federação Catarinense de Municípios. O critério utilizado na seleção dos Entes Públicos foi o populacional, sendo escolhido o maior e o menor de cada Associação, com base na população estimada para o exercício de 2019, extraída do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

A escolha desses Municípios foi pelo fato de permitir uma visão geral de cada região do Estado, bem como de representar mais de 44% do total dos possíveis usuários das informações no Estado. Acrescenta-se que as Associações estão bem distribuídas por todo território catarinense, representando as características regionais de seus municípios, o que possibilita uma noção geral do todo para a amostra selecionada.

### 2.3.2 Procedimento de Coleta e Análise de Dados

O procedimento adotado para coleta dos dados foi uma pesquisa documental, que utiliza materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com a pesquisa (GIL, 2008).



As Notas Explicativas e os Demonstrativos Contábeis foram coletados através dos sistemas do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, nos processos de Prestação de Contas dos Municípios referente ao ano de 2018. Para responder à questão de pesquisa e atingir os objetivos foram realizadas as seguintes tarefas:

- a: Estabeleceu-se os itens que deveriam constar nas Notas Explicativas orientadas pelo MCASP (2016), utilizando-se das tabelas de Silva *et al.* (2017) de forma adaptada. Na ocasião foram considerados 32 itens, divididos em 7 quesitos (quadro 3, do apêndice B).
- b: Procedeu-se levantamento dos municípios que apresentaram Notas Explicativas às demonstrações contábeis do exercício de 2018.
- c: Analisou-se o cumprimento das normas recomendadas pelo MCASP (2016). Tal exame ocorreu levando-se em consideração se a elaboração foi baseada nos itens atinentes a serem evidenciados em cada demonstração contábil, por meio de um check-list (quadro 3, do apêndice B).
- d: Elaborou-se um ranking dos municípios com maior aderência de suas Notas Explicativas ao MCASP (2016), utilizando-se dos resultados verificados do item anterior, os quais foram julgados através de uma escala formada por três opções e suas respectivas pontuações, conforme desenvolvida por Braga (2015) da seguinte maneira:
  - Quanto à orientação “x”, o Município “Y” atende totalmente a orientação:
  - ✓ **Não atende** - (0) ponto, quando a orientação não for atendida, inclusive quando não existir a informação;
  - ✓ **Atende parcialmente** - (1) ponto, quando a orientação for atendida, porém de forma incompleta;
  - ✓ **Atende totalmente** - (2) pontos, quando a orientação for atendida de forma plena;

A maior pontuação que os Municípios poderiam alcançar, em relação às notas explicativas recomendadas pelo MCASP, é 64 pontos, sendo apurado a partir da soma da maior pontuação em cada item (2), em relação aos 32 elementos de análise, o que atingiria 100%. Com isso, para avaliação do nível de aderência utilizou-se os indicadores desenvolvidos por Braga (2015), sendo apresentado no Quadro 1:

Quadro 1 - Indicador de Nível de Relevância

<b>Indicador</b>	<b>%</b>
Muito Alto	> = 80%
Alto	70% a 79,9%
Médio	60% a 69,9%
Baixo	30 a 59,9%
Muito Baixo	0,0% a 29,9%

Fonte: Braga (2015).

Cabe observar que, em casos específicos, algumas informações podem estar presentes no próprio demonstrativo contábil, incluídas como nota de rodapé ou evidenciadas em relatórios anexos, e não necessariamente incluídas como Notas Explicativas. Nesses casos, foi considerado que o ente atendeu as orientações recebendo a pontuação correspondente.

## 2.4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

### 2.4.1 Nível De Aderência Das Notas Explicativas Ao MCASP Por Quesito

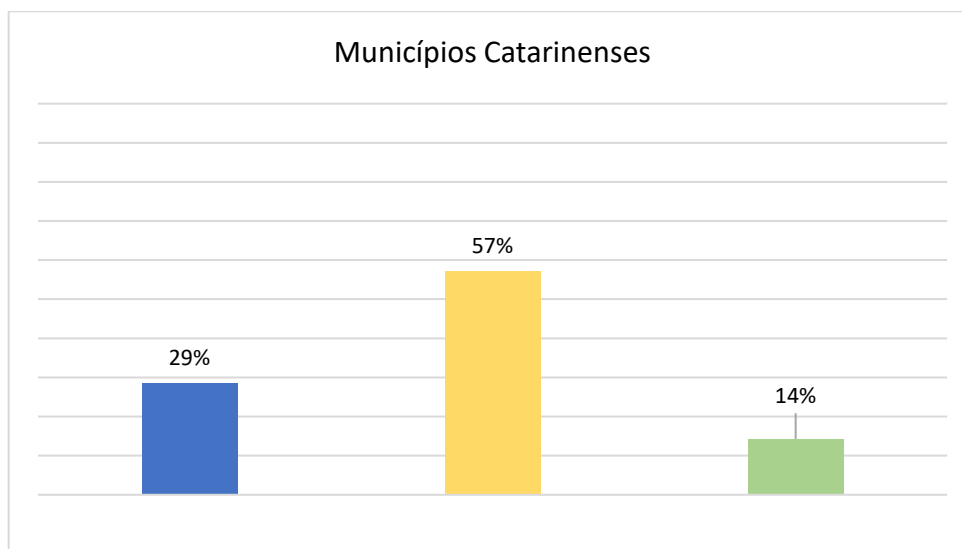
Os níveis de aderência das Notas Explicativas ao MCASP, dos 42 municípios catarinenses analisados na pesquisa, foram apurados por meio da análise dos conteúdos das NE's, bem como das Demonstrações Contábeis, utilizando os pesos estabelecidos na metodologia.

Os resultados serão apresentados por quesitos analisados, procedendo-se a verificação de 32 itens, com intuito de evidenciar as seguintes situações: os percentuais dos municípios que atenderam plenamente, parcialmente e não atendimento às recomendações do MCASP para Notas Explicativas; e nível de aderência alcançado pelos municípios em cada quesito.

#### **Quesito A – Informações Gerais**

Na análise do quesito “Informações Gerais” (quadro 3, do apêndice B) os Municípios em estudo poderiam alcançar a pontuação máxima de 8 pontos, caso todos os itens fossem atendidos. Observa-se que apenas 6 dos 42 Municípios atingiram 100% das recomendações, 24 atenderam parcialmente e 12 não apresentaram informações relacionadas a esta parte das Notas Explicativas. Os resultados da avaliação desse quesito são apresentados no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Quesito A – Informações Gerais



Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Ressalta-se que as informações gerais permitem identificar algumas características das entidades, como principais atividades desenvolvidas, natureza jurídica, bem como confirmar a base legislativa utilizada.

### **Quesito B – Balanço Orçamentário**

No “Balanço Orçamentário” (quadro 3, do apêndice B), caso todos os itens fossem atendidos, os Municípios alcançariam a pontuação de 12 pontos. Nota-se que nenhum dos municípios da amostra conseguiu apresentar todas as informações necessárias, mas também nenhum exibiu ausência total, atendendo, assim, ao estabelecido, de maneira parcial. Os municípios que chegaram mais próximo dos 100% foi Concórdia com 78%, seguido por São João do Itaperiú com 58%. Todos os outros ficaram abaixo de 50% das recomendações definidas pelo MCASP.

Cabe ressaltar que, para o item B4 – “Informações sobre as atualizações monetárias que constituem a coluna Previsão Inicial (Receita Orçamentária), desde que permitidas por lei, que tenham sido efetuadas antes e após a data da publicação da Lei Orçamentária Anual (LOA)”, todos os municípios receberam a pontuação máxima, pois ao analisar o Balanço Orçamentário verificou-se que não houve atualização da previsão inicial da receita, e assim, considerou-se que o item foi atendido.

Outro detalhe diz respeito ao item B6 – “Descrição dos saldos de recursos de exercícios anteriores que foram utilizados para custear as despesas do exercício a que se refere o Balanço Orçamentário, destacando recursos com destinação vinculada, principalmente os vinculados ao

RPPS (Regime Próprio de Previdência Social)”, em que apenas Concórdia divulgou essas informações.

### **Quesito C – Balanço Financeiro**

Para o “Balanço Financeiro” (quadro 3, do apêndice B) a pontuação máxima totaliza 8 pontos, sendo importante destacar que as recomendações C2 (Detalhamento do saldo financeiro, por fontes de recursos, caso não seja apresentado em quadro anexo ao Balanço Financeiro) e C4 (Detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos, caso não seja apresentado em quadro anexo ao Balanço Financeiro) foram consideradas atendidas, já que todos municípios apresentaram essas informações como anexos ao demonstrativo em análise.

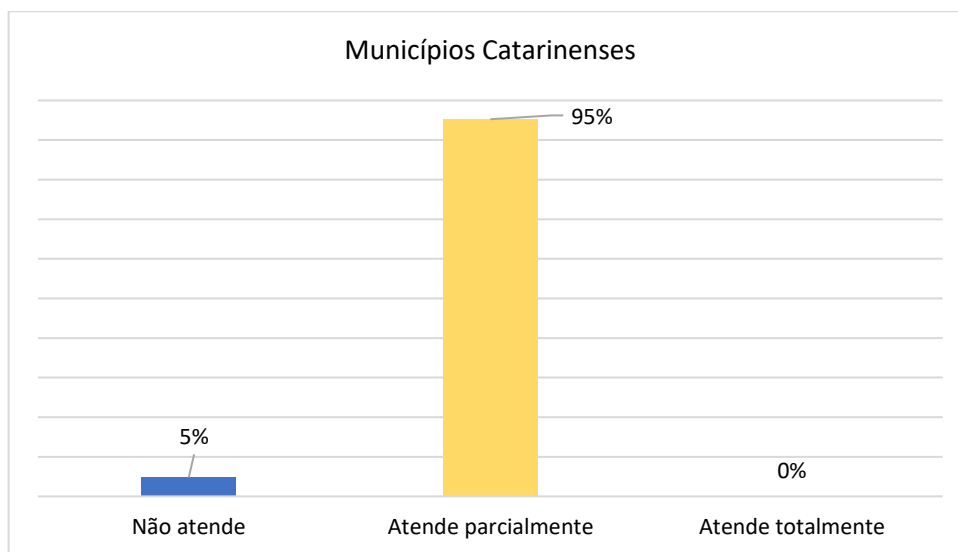
No geral, observa-se que nenhum município conseguiu atender todos os itens, ficando Concórdia com 88% deles atendidos, seguido por Balneário Barra do Sul, Blumenau, Treviso, Tubarão e Xanxerê, com 75%. Ressalta-se também que 28 dos 42 municípios catarinenses analisados não divulgaram informações recomendadas pelo MCASP via Notas Explicativas, apresentando apenas àquelas (C2 e C4) via anexo do demonstrativo. Assim, todos os 42 municípios analisados atenderam de forma parcial o presente quesito.

### **Quesito D – Balanço Patrimonial**

O “Balanço Patrimonial” representa o demonstrativo que possui mais itens para serem avaliados, podendo chegar a 32 pontos (quadro 3, do apêndice B). Destaca-se que apenas 5 municípios ficaram acima de 50% das recomendações atendidas, sendo Irati e Lacerdópolis aqueles que atingiram o maior percentual, com 94%. Constata-se também que os municípios de Itajaí e Joinville não divulgaram nenhuma informação conforme orienta o MCASP para o demonstrativo em análise.

Em relação ao item D3 (Detalhamento da conta Intangível), 35 municípios que receberam pontuação foi pelo fato de não possuírem ativo intangível, sendo desnecessária a informação em Nota Explicativa. Já os outros divulgaram valores na conta, mas não apresentaram detalhamento. De maneira geral, 95% dos municípios atenderam de modo parcial e 5% não atendeu o quesito. Os resultados destacados são apresentados no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Quesito D – Balanço Patrimonial



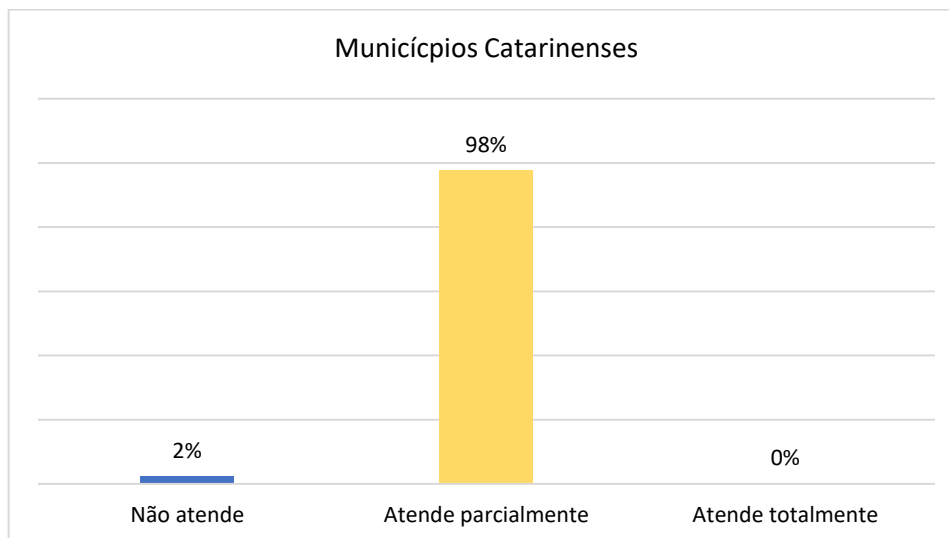
Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Destaca-se que os dados apresentados no Balanço Patrimonial, bem como das informações evidenciadas em Notas Explicativas permitem compreender os recursos das instituições, possibilitando tomar decisões mais assertivas.

### **Quesito E – Demonstração das Variações Patrimoniais**

Em relação à “Demonstração das Variações Patrimoniais” a pontuação máxima que pode ser alcançada é de 10 pontos (quadro 3, do apêndice B). Observa-se que o Município de Santiago do Sul foi o que apresentou mais informações, com 90% das recomendações. Já Blumenau foi o único que não divulgou dados orientados pelo MCASP. Com isso, 98% dos municípios atenderam parcialmente o quesito e 2% não atenderam.

Gráfico 3 - Quesito E – Demonstração das Variações Patrimoniais



Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

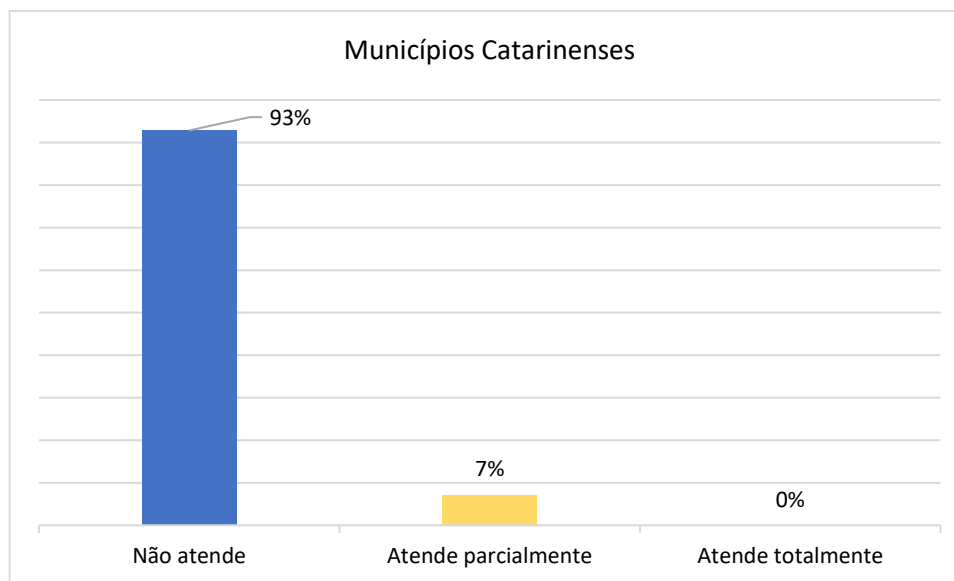
No item E2 (Detalhamento de Baixas de investimento), exceto Blumenau, que apresentou baixa de investimentos e não informou em nota, todos os outros Municípios não possuem diminuição de investimento, motivo que isenta divulgação em nota explicativa, e com isso foi considerado como atendido o item.

O item E5 (A origem e a destinação dos recursos oriundos da venda/ transferências de ativos) segue o mesmo sentido do anterior, sendo que 17 dos 42 Entes não possuíam venda ou transferências de ativos em 2018, e conseqüentemente receberam a pontuação como acatado o item de recomendação.

### Quesito F – Demonstração de Fluxo de Caixa

Acerca da “Demonstração de Fluxo de Caixa”, os municípios poderiam atingir 8 pontos (quadro 3, do apêndice B) se tivessem divulgado todas as recomendações estabelecidas pelo MCASP. Em análise, verificou-se que apenas 3 municípios (Irati, Lacerdópolis e Santiago do Sul) apresentaram informações de apenas um item, e de forma parcial, tendo estes alcançado 13% de aderência com o MCASP. Os demais municípios (39), não atenderam às recomendações do quesito em estudo, ou seja, 93% destes.

Gráfico 4 - Quesito F – Demonstração de Fluxo de Caixa



Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

### **Quesito 7 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido**

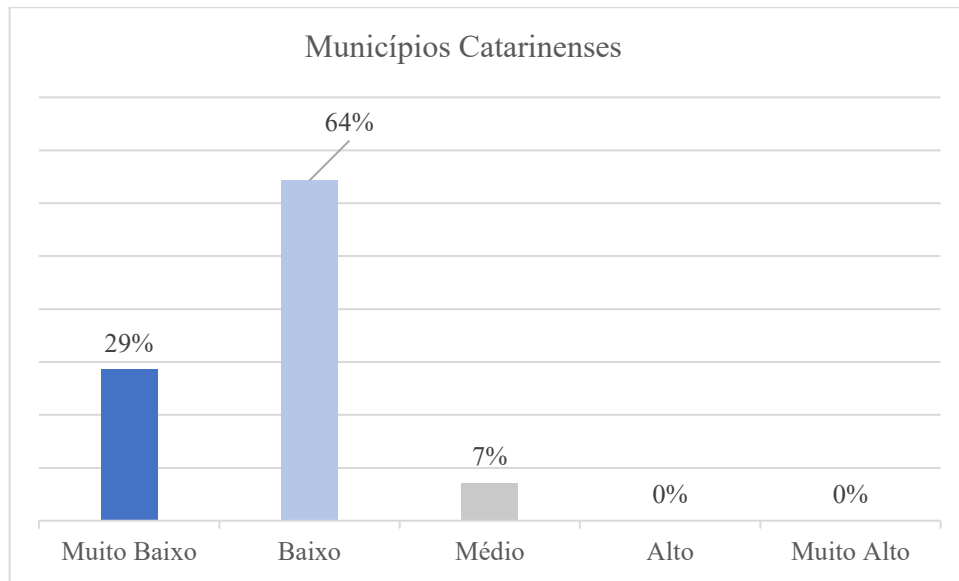
Evidencia-se que o MCASP não apresenta recomendações de notas explicativas para DMPL, sendo verificado apenas se o Município elaborou o demonstrativo. Assim, foi apurado que todos os Entes analisados efetuaram a divulgação deste, sendo considerado como item atendido para todos.

#### **2.4.2 Apresentação Consolidada dos Quesitos e Nível de Aderência**

Verificando todos os quesitos analisados com seus respectivos itens (tabela 12, apêndice A), os Municípios poderiam atingir a pontuação máxima de 64 pontos, se seguissem todas as orientações do MCASP para notas explicativas. Observa-se que todos os Entes analisados atenderam de forma parcial, sendo que apenas 4 deles ficaram acima de 50%, Irati (69%), Lacerdópolis (67%), Santiago do Sul (67%) e Concórdia (56%).

Por outro lado, Joinville e Criciúma abordaram, respectivamente, apenas 16% e 19% das indicações para as notas explicativas. Cabe ressaltar ainda, que tais pontuações derivam de itens cuja informação não era necessária, pois não possuíam, como baixas de investimentos na DVP e ausência de atualização da provisão da receita no BO; considerando que elaboraram a DMPL; e por apresentarem informações anexas no BF.

Gráfico 5 - Nível geral de aderência das NE ao MCASP



Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Por meio da análise dos 42 municípios catarinenses (tabela 12, apêndice A), verificou-se que nenhum conseguiu atingir os níveis “muito alto” e “alto” de aderências das Notas Explicativas às recomendações do MCASP. Constatou-se que apenas 3 municípios foram classificados com nível médio de aderência; 27 foram considerados com nível baixo, o que representa 64% da amostra analisada; e 12 apresentaram nível muito baixo de aderência.

A Tabela 1 apresenta o ranking geral do nível de aderência ao conteúdo das Notas Explicativas recomendado pelo MCASP, dos 42 Municípios de Santa Catarina selecionados para pesquisa.



Tabela 1 - Ranking do nível de aderência por municípios analisados

MUNICÍPIOS		Total de pontos	%	População	MUNICÍPIOS		Total de pontos	%	População
1º	Irati	44	69%	1.930	22º	Araranguá	22	34%	68.228
2º	Lacerdópolis	43	67%	2.246	22º	Campos Novos	22	34%	36.244
2º	Santiago do Sul	43	67%	1.260	22º	Ermo	22	34%	2.063
4º	Concórdia	36	56%	74.641	22º	Lajeado Grande	22	34%	1.427
5º	Bela Vista do Toldo	31	48%	6.337	22º	Luiz Alves	22	34%	12.859
5º	Flor do Sertão	31	48%	1.582	22º	Presidente Nereu	22	34%	2.287
5º	São João do Itaperiú	31	48%	3.733	28º	Brunópolis	21	33%	2.420
8º	Barra Bonita	30	47%	1.677	28º	Maravilha	21	33%	25.762
8º	Doutor Pedrinho	30	47%	4.064	30º	São Lourenço do Oeste	20	31%	24.076
10º	São Bonifácio	29	45%	2.838	31º	Lages	18	28%	157.544
11º	Balneário Barra do Sul	28	44%	10.795	31º	Xanxerê	18	28%	50.982
11º	Santa Rosa de Lima	28	44%	2.142	33º	Blumenau	17	27%	357.199
11º	São Miguel do Oeste	28	44%	40.482	33º	Curitibanos	17	27%	39.745
11º	Tubarão	28	44%	105.686	33º	Joaçaba	17	27%	30.118
15º	Jaraguá do Sul	27	42%	177.697	33º	Itajaí	16	25%	219.536
16º	Painel	26	41%	2.359	37º	Rio do Sul	15	23%	71.061
16º	Presidente Castello Branco	26	41%	1.568	38º	Caçador	14	22%	78.595
16º	Treviso	26	41%	3.929	38º	Macieira	14	22%	1.775
19º	Chapecó	24	38%	220.367	38º	Mafra	14	22%	56.292
19º	Frei Rogério	24	38%	2.023	41º	Criciúma	12	19%	215.186
21º	Florianópolis	23	36%	500.973	42º	Joinville	10	16%	590.466

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Observou-se, pela Tabela 1, que dos 10 primeiros municípios com melhores níveis de aderência ao conteúdo das Notas Explicativas recomendado pelo MCASP, 9 deles representam os menores municípios de sua Associação, sendo também verificado o inverso, em que dos 10 últimos, 9 são considerados os mais populosos de sua Associação.

## 2.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

As Notas Explicativas publicadas pelos municípios possuem o intuito de oferecer aos usuários informações com propriedades qualitativas, transcendendo aquelas com características apenas numéricas verificadas nas Demonstrações Contábeis, buscando oferecer elementos adicionais para avaliação de seus usuários.

Entende-se que uma das formas de atestar que tais objetivos estão sendo atingidos é verificar a adesão às indicações normativas para sua evidenciação. Assim, o estudo buscou avaliar esse elemento, analisando a aderência das Notas Explicativas, de municípios de Santa Catarina, com as recomendações do MCASP, e nessa sessão, relacionar os resultados com a literatura correlata.

De acordo com a pesquisa, verifica-se que os municípios analisados possuem uma baixa adesão das Notas Explicativas às recomendações estabelecidas pelo MCASP, tendo semelhante resultado ao estudo de Silva *et al.* (2017), que perceberam que o atendimento às NE's requeridas no MCASP, pela maioria dos estados da região do Nordeste brasileiro, está em fase inicial.

Acrescenta-se que essa baixa adesão às orientações normativas acaba prejudicando o entendimento dos demonstrativos, diminuindo a disponibilidade de informações aos usuários, indo de encontro ao entendimento de que evidenciações contábeis apresentadas tornam os demonstrativos mais compreensíveis para a sociedade (LIMA; CARMO; MARTINS, 2013). Também, essa baixa aderência às normas leva a uma depreciação da utilidade da informação, apresentando poucos detalhes daquilo que se necessita em Notas Explicativas para uma avaliação do Ente Público, indo justamente ao contrário daquilo preconizado pelo MCASP (2016).

Outro ponto importante verificado durante a análise das Notas Explicativas está relacionado a informações desnecessárias, como apresentação de conceitos e de dados que já estavam presentes nas Demonstrações Contábeis. Nesse sentido, o elaborador das informações deve avaliar se a omissão delas pode influenciar as decisões dos usuários, retirando as irrelevantes, de modo a tornarem mais objetivas e adequadas (IUDÍCIBUS, 2000).

Destaca-se na pesquisa o resultado de que dos 10 piores Municípios da amostra, 9 deles são os maiores de sua Associação, como por exemplo, Joinville, Criciúma, Itajaí, Blumenau, os quais apresentaram baixo nível de evidenciação em notas explicativas, recomendadas pelo MCASP. Tal achado confronta o observado pelos autores Baldissera e Asta (2020), que verificaram aspectos socioeconômicos, como o fator populacional, como possível influenciador positivamente da transparência pública, ou seja, quanto maior o município, existe uma tendência de ser mais transparente.

De modo geral, observa-se a “dificuldade” dos municípios em seguir as orientações normativas para evidenciação e transparência das informações, conforme verificado no presente estudo, em congruência com estudos anteriores, como de Lock (2013) em que os resultados apontaram que prefeituras não aderem ao mínimo estabelecido pela legislação na divulgação

das informações geradas pela contabilidade pública, bem como dos autores Sedyama, Anjos e Felix (2019), que na análise quanto evidenciação das informações contábeis, municípios mineiros que tinham decretado calamidade financeira, cumpriram parcialmente o estabelecido em lei por não apresentar pelo menos um dos documentos utilizados na fiscalização pelo cidadão.

Desta forma, partindo da ideia de que a qualidade das informações presentes nas notas explicativas deve estar em consonância com o atendimento das características desejáveis pelos usuários, bem como atrelada aos ditames normativos, tendo como objetivo de esclarecer os números da Entidade (COELHO; LOPES, 2007), percebeu-se no estudo a ausência desses fatores, o que dificulta a prestação de contas e responsabilização, transparência e instrumentalização do controle social.

## 2.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A disponibilização de informações contábeis consiste em um processo fundamental para que os usuários possam tomar decisões, apresentando-se como fator indispensável para melhoria da transparência e efetivação do controle social no setor público.

As notas explicativas consistem em um dos meios para atingir e proporcionar essas informações aos cidadãos, contribuindo para elucidar as Demonstrações Contábeis, apresentando dados que estas por si só não conseguem transmitir. Atenta-se para o fato de que, para uma melhor compreensão das Notas Explicativas, estas devem possuir elementos sem excesso e buscar serem o mais objetivas possíveis.

Nesse contexto, o estudo buscou avaliar a aderência das Notas Explicativas com as recomendações do MCASP, procurando apresentar um panorama da situação, constatando que os 42 Municípios de Santa Catarina, selecionados a partir do critério populacional, sendo o menor e o maior de cada uma das 21 Associações dos Municípios do Estado, não têm atendido todas as recomendações listadas pelo MCASP, demonstrando índices inferiores a 50% de aderência para 38 Entes da amostra, o que pode afetar o processo de transparência e evidenciação de informações, prejudicando a tomada de decisões dos usuários e consequentemente o controle social.

Como verificado, Joinville, considerado o município mais populoso do Estado, apresentou apenas 16% das orientações. Na outra ponta, pode-se destacar que dos 4 municípios que ficaram acima de 50%, 3 possuem população abaixo de 2250 habitantes, conforme dados do IBGE de 2019.

A análise também permitiu evidenciar que o Município de Irati, vinculado a Associação dos Municípios do Noroeste Catarinense, foi o que mais aproximou dos dados sugeridos pelo Manual, exibindo um índice de 69% no geral. Entretanto, olhando por Demonstração, ressalta-se que o mesmo apresentou conteúdo de apenas um item, e de forma parcial, para a Demonstração de Fluxo de Caixa, e em relação ao Balanço Orçamentário atendeu apenas 42%. O que elevou o seu índice foi divulgar informações, quase em sua totalidade para o Balanço Patrimonial, e de forma integral para Informações Gerais. Destaca-se que, pela amostra, Irati é o segundo Ente menos populoso e em relação a todos os municípios do Estado é o 12º menor.

Observou-se durante a análise das Notas Explicativas a apresentação de muitos conceitos e dados que não proporcionam esclarecimento das Demonstrações Contábeis, distanciando-se de seu objetivo que é trazer novas informações que não se consegue abstrair dos demonstrativos. Por exemplo, muitas eram compostas com a definição de ativo, imobilizado, patrimônio líquido, ou dados como resultado orçamentário, que são de fácil acesso no demonstrativo.

Outro fator notado é que entre os 10 municípios mais bem colocados em termos de aderência às recomendações do MCASP, 9 deles representam o menor Ente Público das suas respectivas Associações, e na outra ponta, dos 10 piores, 9 deles representam o maior município de sua Associação. Por fim, entende-se que a busca por uma evidenciação informacional de qualidade deve ser algo inerente ao gestor público, já que lhe é confiado, pelos cidadãos, o poder de gerir os recursos em prol da sociedade, que de posse delas pode desempenhar controle social da melhor forma.

Como limitações da pesquisa, pode-se dizer a escolha de apenas um exercício corrente para verificação, além de não se discutir as circunstâncias que foram elaboradas as Notas Explicativas.

Assim, como sugestões para estudos futuros propõe-se realizar a mesma pesquisa em outros anos, para fazer uma comparação em relação ao avanço e o nível de atendimento das orientações do MCASP para Notas Explicativas; bem como, realizar um estudo em profundidade para entender como são realizadas as demonstrações e NEs nos municípios com melhor e pior índice.

### 3 A RELEVÂNCIA DO CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS MUNICIPAIS CATARINENSE: UM ESTUDO A PARTIR DA PERSPECTIVA DO CONTROLE EXTERNO

#### RESUMO

O presente estudo buscou identificar os conteúdos apresentados nas Notas Explicativas de maior relevância à Prestação de Contas dos Prefeitos, de acordo com a perspectiva dos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Esta pesquisa justifica-se pela importância de se buscar constantemente alternativas que aumentem a capacidade em obter informações de qualidade e em quantidade suficiente tanto para as necessidades do Tribunal no desempenho de suas funções, quanto para os municípios, no sentido de aprimorarem seus processos de evidenciação de dados para os cidadãos. Em relação à metodologia, estabeleceu-se os itens que deveriam constar nas Notas Explicativas, adaptando da proposta de estrutura elaborada por Abreu e Filho (2020), sendo a coleta de dados efetuada por meio de questionários, contendo 78 itens divididos em 9 blocos de conteúdo das notas explicativas, enviados a 58 servidores do Tribunal que participam do processo de apreciação das contas dos Prefeitos, tendo como resposta 22 questionários. Quanto aos resultados obtidos foi possível evidenciar que dos 78 itens em análise, 29 destacam-se pela importância julgada pelos respondentes, em que o Nível de Relevância Alcançado ficou acima de 75%, sendo classificados como “alto” (com 24 itens) ou “muito alto” (5 itens), para os quais, juntamente com as duas sugestões de informações dadas pelos respondentes, sugere-se que sejam direcionados esforços para obtenção destas, tendo em vista sua relevância apurada para o processo de análise das contas dos prefeitos.

**Palavras-chave:** Notas Explicativas. Evidenciação. Transparência. Municípios

#### 3.1 INTRODUÇÃO

Um dos principais usuários das informações contábeis são os órgãos de controle externo, tendo como exemplo os Tribunais de Contas, responsáveis pela fiscalização da administração pública. Eles desempenham atividades atribuídas pela Constituição Federal, expressas no artigo 71, buscando avaliar os atos dos gestores na condução dos recursos públicos, a veracidade das demonstrações contábeis e o cumprimento da legislação. (AMORIM; DINIZ; LIMA, 2017).

Anualmente o chefe do Poder Executivo deve prestar contas sobre a gestão municipal, por meio de relatórios e demonstrativos contábeis, com total transparência e evidenciação de todas as informações. Esses documentos são analisados pelos Tribunais de Contas para emissão de parecer recomendando a aprovação ou rejeição das contas, refletindo o juízo do controle externo dos atos de gestão quanto à eficiência, legalidade e adequação (LOPES, *et al.*, 2008; FRANCO; NASCIMENTO, 2011).

A apresentação dos Demonstrativos Contábeis em cada exercício é uma das maneiras que os Entes Públicos possuem para disponibilizarem informações para os Tribunais de Contas, mas destaca-se que elas só irão atingir suas finalidades caso contenha elementos relevantes para prestação de contas, tomada de decisão e transparência, devendo priorizar a qualidade e quantidade dos dados divulgados (SOARES; SCARPIN, 2010; RUBERTO; ALVES, 2015).

São consideradas como parte integrante das Demonstrações Contábeis as Notas Explicativas, que desempenham um papel fundamental no processo de evidenciação, já que possuem a função de expor dados adicionais de qualquer natureza, que não foram divulgados por meio dos demonstrativos, tendo como características serem objetivas, claras e sintéticas (MCASP,2018).

Assim, as notas explicativas constituem uma ferramenta utilizada no processo de apreciação das contas municipais, pelos Tribunais de Contas, por possuírem a função de tornar mais lúcidas as Demonstrações Contábeis, favorecendo uma análise mais efetiva, rápida e fidedigna. Acrescenta-se que as notas explicativas compõem o conjunto de informações dos municípios, sendo que a remessa de dados ao Tribunal de Contas e conseqüentemente a geração do processo para análise somente é concluída com o envio de todos os documentos, cujo prazo de apresentação é até dia 28 de fevereiro do ano subseqüente (Instrução Normativa nº TC-20/2015), cujo atraso é motivo de irregularidade em ofensa aos arts. 51 da Lei Complementar n.º 202/2000 c/c o art. 7º, caput, da Instrução Normativa n.º TC-0020/2015, e passível de cominação de multa na forma do art. 70, inciso VII, da Lei Complementar n.º 202/2000.

Considerando os diversos aspectos envolvidos neste tema, este estudo foi direcionado para investigação do conteúdo das Notas Explicativas necessárias para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, nos processos em que se analisam as contas anuais dos Municípios. O conhecimento desses elementos é importante para direcionar esforços na obtenção de informações indispensáveis ao processo de contas, acelerando a sua análise e tornando os demonstrativos mais lúcidos.

Neste contexto apresentado, surge a necessidade de realizar um estudo que demonstre quais conteúdos das Notas Explicativas são relevantes para análise das Contas Anuais dos Prefeitos. Assim, o trabalho tem como problema de pesquisa: **Qual o nível de relevância do conteúdo das notas explicativas na análise da prestação de contas de municípios catarinenses, na perspectiva dos servidores Tribunal de Contas Estadual?**

Este trabalho tem como objetivo geral identificar os conteúdos apresentados nas Notas Explicativas de maior relevância à Prestação de Contas dos Prefeitos, de acordo com a perspectiva dos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Acredita-se que

o trabalho possa contribuir no sentido de identificar quais as informações das NE's são relevantes e necessárias para análise das prestações de contas, e assim criar ferramentas que direcionem os Municípios para apresentá-las, permitindo agilidade nas análises e melhora na transparência das Demonstrações Contábeis.

Este é um tema importante, tanto para Tribunais de Contas que têm a necessidade de buscarem constantemente alternativas que aumentem sua capacidade em obter informações de qualidade e em quantidade suficiente, para utilização nos processos de fiscalização, quanto para os municípios, no sentido de aprimorarem seus processos de evidenciação de dados para a sociedade.

O estudo realizado por Benedicto *et al.* (2011), apontou que 80% das pessoas entrevistadas entendem que são necessárias notas explicativas para alcançar uma melhor compreensão dos demonstrativos divulgados. Os mesmos autores concluíram em seus estudos que a maneira como os demonstrativos municipais estão sendo divulgados não estão colaborando para uma maior transparência das contas públicas e nem para o avanço do controle social sobre a gestão municipal. No mesmo sentido, Abreu e Filho (2020), observaram que as apresentações das notas explicativas baseadas nas exigências normativas são incipientes, mas também, entendem que elas cooperam para a transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. Contribui, ainda, os resultados obtidos por Silva *et al.* (2017) que perceberam que o atendimento às NE's requeridas no MCASP pela maioria dos estados está em fase inicial.

Por fim, Cucciniello, *et al.* (2015) informam que não há estudos aprofundados de quais informações os usuários estão mais interessados em receber, e segundo Da Cruz *et al.* (2016) modelos de transparências públicas são limitados, a medida que seus indicadores não levam em consideração se alguma informação é mais importante que outra, apresentando pesos iguais.

Diante do contexto apresentado, espera-se que os resultados do estudo possam contribuir para melhoria na evidenciação das informações em Notas Explicativas, subsidiando seus usuários para uma melhor tomada de decisões.

## 3.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA-EMPÍRICA

### 3.2.1 Evidenciação e Transparência das Contas Públicas

Para que a sociedade possa exercer os seus direitos, como formular opiniões e participar na tomada de decisões, é essencial possuir informações sobre os atos e fatos da gestão pública, permitindo assim, o desenvolvimento dessas competências democráticas, consideradas

básicas (KLEIN; KLEIN, 2017). Assim, o acesso à informação é considerado uma parte fundamental para democracia e que, constantemente, é objeto de políticas públicas para que seja assegurado aos usuários o conteúdo de interesse comum (PIRES *et al.*, 2019).

Isso é reforçado pela ideia de que a transparência leva a divulgação de informações dos atos e fatos da gestão pública, permitindo à sociedade monitorar o trabalho e desempenho do Poder Público, numa troca de informações (MEIJER, 2013). Entretanto, apesar de se ter conhecimento que a divulgação das informações sobre a gestão é algo primordial para que a sociedade esteja ciente das ações realizada pelos governantes, estes nem sempre tem priorizado tal fato (FABRE *et al.*, 2021).

O processo de evidenciação e transparência da informação pública exerce o papel fundamental para subsidiar de dados seus usuários, permitindo tanto o exercício do controle interno quanto externo, tendo a prática da divulgação dos dados governamentais a finalidade de informar sobre os resultados alcançados, bem como apoiar a tomada de decisão (GRACILIANO; FIALHO, 2013; AUGUSTINHO; OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015).

O desempenho governamental é melhorado com o processo de divulgação da gestão dos recursos públicos, partindo do pressuposto que o aumento da transparência leva a adoção de estratégias para fiscalizar ou disciplinar os governantes, constituindo um fator importante no processo de responsabilização (KIERKEGAARD, 2009; HOLLYER; ROSENDORFF; VREELAND, 2014). Baldissera e Asta (2020) destacam que os gestores públicos oferecem mais transparência quando houver mais e quanto melhor for a qualidade da auditoria.

Segundo Rus (2016), uma entidade que tem a intenção de disponibilizar informações suplementares conseguirá demonstrar uma visão melhor de sua atividade, posição e desempenho, além dos elementos financeiros e não financeiros utilizados por ela. Aliás, a transparência pode ser entendida como um pilar fundamental para o sistema democrático, já que de posse das informações é possível que os cidadãos se envolvam nas decisões governamentais (LYRIO; LUNKES; TALIANI, 2015).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, considerada como a principal norma em termos de gestão fiscal, tem dentre suas bases a transparência, considerando-se que para ocorrer o controle social é necessário que os cidadãos tenham acesso à informações úteis, ou seja, os dados devem expressar o real sentido, permitindo o acompanhamento das finanças públicas. Os artigos 48, parágrafo único, e 48-A, incisos I e II, da Lei Complementar nº 101/2000 alterados pelas Leis Complementares nº 131/2009 e 156/2016, demonstram como deve ser assegurada a transparência, bem como os conteúdos das



informações sobre a execução financeira e orçamentária que devem ser disponibilizadas em tempo real pelos Entes Públicos.

Acrescenta-se as exigências da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que regula o acesso à informações públicas, destacando informações relativas aos resultados de inspeções, auditorias, prestações de contas relativas aos exercícios anteriores, além do dever dos Entes Públicos apresentarem os dados com uma linguagem de fácil compreensão.

O MCASP (2018) observa que a informação selecionada para evidenciação nas demonstrações contábeis torna estas mais úteis ou fornece detalhes que ajudam na compreensão por parte dos usuários, o que leva a uma melhor prestação de contas e responsabilização, transparência e controle social.

Dito isso, cabe ressaltar que as informações contábeis evidenciadas, sobretudo em relação às atividades, recurso e desempenho de uma entidade, independente do seu volume, devem possuir características, como apropriadas, completas, tempestivas e relevantes, para que possam ser consideradas úteis aos usuários e desempenhar toda sua função (IUDÍCIBUS, 2000; BARTON, 2011).

### **3.2.2 Notas Explicativas como Ferramenta para Análise das Contas Públicas**

No conjunto das demonstrações contábeis destacam-se as Notas Explicativas, que desempenham uma função importante no processo de evidenciação, permitindo uma melhor compreensibilidade e transparência das contas públicas (DALMÁCIO; PAULO, 2004; MCASP, 2018). Corrobora para o assunto Holtz e Santos (2020), no sentido de que NE's constituem uma fonte primária de transparência, possuindo a função de aumentar a compreensão dos demonstrativos contábeis, dando assim mais subsídios aos usuários para apreciação.

Ruberto e Alves (2015) destacam que as NE's são um dos principais elementos para conseguir informações não evidenciadas por meio das demonstrações contábeis, e assim auxiliar na tomada de decisões dos diversos usuários. De acordo com os autores Hendriksen e Van Breda (2009), elas possuem, dentre outras, as vantagens de possibilitar uma evidenciação mais detalhada das operações e fornecer informações qualitativas dos demonstrativos contábeis, o que constitui fatores relevantes para uma melhor compreensibilidade da gestão.

A complexidade que se tem na gestão pública devido a fatores como a obrigatoriedade de aderência às normas e regulamentos, as demandas da população, a limitação de recursos e o contexto em que ocorrem as políticas públicas, dificulta o exame das demonstrações contábeis,

principalmente quando não existem informações complementares, já que estas têm a função de esclarecer aquilo que está por de trás dos números presentes nos demonstrativos financeiros, papel este desempenhado pelas NE's (BERETTA; BOZZOLAN, 2008; HOLTZ; SANTOS, 2020).

A utilização das Notas Explicativas pelos órgãos de controle, é notada, principalmente, na análise da prestação de contas dos prefeitos, por seu papel fundamental na elucidação das demonstrações contábeis. O Tribunal de Contas de Santa Catarina possui em um de seus normativos, artigo 7º da Instrução Normativa nº TC-20/2015, que obriga, dentre outros, o envio do Balanço Geral do Município, composto pelo conjunto das demonstrações, o qual é integrado pelas notas explicativas. Assim, entende-se que as notas explicativas constituem uma ferramenta importante no processo de apreciação das contas dos gestores públicos, dando mais subsídios informacionais para um julgamento adequado e ágil das contas.

### **3.2.3 Controle Externo e Tribunal De Contas De Santa Catarina**

Um dos principais agentes no exercício do controle externo são os Tribunais de Contas, dado o seu papel de fiscalizar os atos realizados pelos entes públicos, em que se busca a integridade das informações, já que o controle visa fortalecer a evidenciação, transparência e responsabilidade dos gestores (CORBARI; MACEDO, 2012).

Os Tribunais de Contas são órgãos públicos com autonomia e independência para realizar de forma imparcial e apropriada o controle das contas públicas, cuja permissão encontra-se nos artigos, 31, 70 e 71 da Constituição Federal, realizando a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes públicos, quanto a legalidade, economicidade e legitimidade da administração dos recursos públicos. Entretanto, cabe esclarecer que o Poder Legislativo tem a função constitucional do controle externo, mas que o exerce com o auxílio das Cortes de Contas (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Em consonância com a Constituição Federal, o Estado de Santa Catarina basicamente reproduz na sua Carta Magna, nos artigos 58 e 59, que o exercício do controle externo fica a cargo da Assembleia Legislativa, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (Santa Catarina. Constituição, 1989).

Dentre as atribuições estabelecidas ao Tribunal de Contas de Santa Catarina, destaca-se o exame das Contas Anuais apresentadas pelos municípios de sua jurisdição, cuja análise leva a emissão do parecer prévio recomendando a aprovação ou rejeição destas. Para isso, o Tribunal utiliza de suas competências, conforme o artigo 31, § 1º, da Constituição Federal,

dando cumprimento ao estabelecido nos artigos 113 da Constituição Estadual e 50 e 54 da Lei Complementar nº 202/2000.

No inciso II do art. 2º da Instrução Normativa nº TC-20/2015 emitida pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, informa:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Instrução Normativa considera-se:  
(...)II - prestação de contas anual de governo: conjunto de informações abrangendo de forma consolidada a execução dos orçamentos de todos os poderes, órgãos e entidades do respectivo ente público federado, visando demonstrar os resultados alcançados no exercício, em relação às metas do planejamento orçamentário e fiscal e ao cumprimento de limites constitucionais e legais, para julgamento do Poder Legislativo, sobre as quais o Tribunal de Contas emite parecer prévio;  
(...)

As prestações de contas são um dos mecanismos utilizado pelos gestores públicos para proporcionar transparência e evidenciação dos seus atos, e assim, de posse dessas informações, o controle externo possa analisar e responsabilizar os gestores por suas ações, quanto a legalidade, legitimidade e economicidade na utilização dos recursos públicos (OLIVEIRA, 2017; MARTINS; LIBONATI; MIRANDA, 2020).

### 3.3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

#### 3.3.1 Classificação, Amostra e Coleta de Dados da Pesquisa

A classificação da pesquisa, quanto aos objetivos é descritiva, que segundo Silva (2006, p. 73) “tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis”. Com isso será feita uma avaliação das informações em notas explicativas necessárias para análise das contas públicas municipais.

Sua classificação, quanto à abordagem do problema é quali-quantitativa, porque irá se conhecer a natureza de determinado fenômeno, bem como irá utilizar instrumentos numéricos para descobrir a sua relação entre os itens observados. Quanto aos procedimentos técnicos utilizou a pesquisa de campo, com a aplicação de questionários na coleta de dados (GIL, 2008).

A proposta do trabalho é identificar quais conteúdos das notas explicativas são relevantes para avaliação da Prestação de Contas dos Municípios de Santa Catarina. Para responder à questão de pesquisa e atingir os objetivos foram realizadas as tarefas descritas na sequência.

Estabeleceu-se os itens que deveriam constar nas notas explicativas (Apêndice B, quadros 4 a 12), adaptando da proposta de estrutura de notas explicativas elaborada por Abreu

e Filho (2020), que foi desenvolvida para o atendimento à convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social.

Em seguida, elaborou-se um questionário dividido em duas partes. A primeira apresenta a caracterização do respondente, contendo: tempo de trabalho no cargo; função; tempo na função; formação; tipo de vínculo. Na segunda parte analisou-se os 78 itens estabelecidos para as Notas Explicativas, quanto a sua relevância, os quais foram divididos em 9 blocos de conteúdo das notas explicativas: Informações Gerais; Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração de Fluxo de Caixa; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração de Custos; e Outras Informações.

Posteriormente, submeteu-se o questionário, por meio da plataforma “google formulários”, a 58 servidores do TCE/SC envolvidos na análise das Contas Anuais de Prefeitos, pertencentes à Diretoria de Contas de Governo, aos Gabinetes de Conselheiros e Auditores Substitutos, e ao Ministério Público de Contas, tendo em visto o fluxo que segue a apreciação anual das contas públicas. O questionário foi aplicado no mês de novembro de 2020, contendo na amostra a participação de 22 (38%) servidores distribuídos nos setores destacados.

Cada item relacionado às notas explicativas foi julgado através de uma escala do tipo likert de relevância, estruturada em cinco pontos, seguindo os critérios a seguir:

- Quanto ao item “x” a relevância para análise das Contas Anuais de Prefeitos:
- ✓ **Extremamente irrelevante** – (1) ponto
- ✓ **Irrelevante** – (2) pontos
- ✓ **Indiferente** – (3) pontos
- ✓ **Relevante** – (4) pontos
- ✓ **Extremamente relevante** – (5) pontos

Com base nos dados obtidos, analisou-se os níveis de relevância dos itens, de acordo com a escala estabelecida para cada um dos 9 blocos de conteúdo das notas explicativas. Com a pontuação máxima estabelecida na escala, bem como a quantidade de avaliadores da pesquisa (22 respondentes), foi estipulado o Nível de Relevância Geral - NRG que cada item poderia ter, estipulando-se que 100% seria o total de 110 pontos, buscando-se avaliar o Nível de Relevância Alcançado - NRA de cada item. Também elaborou-se um ranking dos itens para identificar aqueles mais importantes para análise das Contas dos Prefeitos.

Para avaliação do Nível de Relevância Alcançado (NRA) que cada um dos itens das Notas Explicativas possui, tendo em vista os blocos estabelecidos de conteúdo das notas

explicativas, adaptou-se os indicadores desenvolvidos por Braga (2015), apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Indicador para o Nível de Relevância Alcançado

Nível	%
Muito Alto	90% a 100%
Alto	75% a 89,9%
Médio	50% a 74,9%
Baixo	15% a 49,9%
Muito Baixo	0% - 14,9%

Fonte: Adaptado de Braga (2015).

Destaca-se que o NRA é a soma da pontuação obtida a partir do julgamento dos servidores quanto a relevância, dividido pelo NRG. Através dele permite-se que consiga mapear as informações, das Notas Explicativas, mais relevantes para o processo de apreciação das Contas dos Prefeitos, buscando assim, avaliar ferramentas e ações que direcionem os Municípios a informá-las.

### 3.4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

#### 3.4.1 Níveis de Relevância dos Itens das Notas Explicativas

Neste estudo, os níveis de relevância dos itens das Notas Explicativas, para análise das Contas dos Prefeitos, foram apurados por meio da aplicação de questionários aos servidores do Tribunal de Contas e do Ministério Público de Contas de Santa Catarina, em que se avaliou cada item numa escala de um a cinco pontos, indo de “extremamente irrelevante” (1) até “extremamente relevante” (5), a partir de itens recomendados pela legislação e/ou literatura para o conteúdo das notas explicativas.

Na caracterização dos respondentes, observou-se que a maioria deles são formados em Contabilidade (54%), seguido do Direito, com 27%. A formação em Administração e Economia apresentaram, respectivamente, 14% e 5%, e outras formações não foram evidenciadas. No que diz respeito ao vínculo com a instituição, 91% dos servidores respondentes são efetivos e 9% são comissionados. Ainda, a maioria deles, 73%, apresentam tempo de trabalho no cargo acima de 10 anos, e 23% até 3 anos. Ademais, 64% dos participantes exercem funções, como diretor, coordenador, chefe, assessor, sendo que o tempo na função apresenta-se bem distribuído.

Os resultados das avaliações, quanto ao nível de relevância, foram analisados a partir das respostas obtidas na parte 2 dos questionários aplicados aos servidores do Tribunal de

Contas, envolvidos na análise das Contas dos Prefeitos, sendo as informações apresentadas por blocos, apurados na análise dos 78 itens verificáveis (Quadros de 4 a 12).

Na tabela 2, apresentam-se os itens das “Informações Gerais”, os quais possibilitam conhecer algumas características das entidades, como natureza jurídica, atividades desenvolvidas e as bases legislativas utilizadas. Tais itens foram julgados pelos servidores em termos de relevância para análise das Contas dos Prefeitos.

Tabela 2 - Bloco 1 – Informações Gerais: itens recomendados para NE’s

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL		
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA
1.1	0	0%	4	18%	3	14%	9	41%	6	27%	22	100%	75%
1.2	0	0%	4	18%	2	9%	10	45%	6	27%	22	100%	76%
1.3	0	0%	2	9%	5	23%	9	41%	6	27%	22	100%	77%
1.4	0	0%	2	9%	5	23%	10	45%	5	23%	22	100%	76%
1.5	0	0%	3	14%	6	27%	6	27%	7	32%	22	100%	75%
1.6	0	0%	3	14%	10	45%	9	41%	0	0%	22	100%	65%
1.7	0	0%	1	5%	0	0%	5	23%	16	73%	22	100%	93%
1.8	2	9%	6	27%	2	9%	7	32%	5	23%	22	100%	66%
1.9	0	0%	1	5%	8	36%	8	36%	5	23%	22	100%	75%
1.10	0	0%	6	27%	6	27%	8	36%	2	9%	22	100%	65%

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Por meio dos dados apresentados, na tabela 2, verifica-se que o item 1.7 (Natureza e montante dos ajustes efetuados na consolidação) mostrou ter a maior relevância, tendo 73% dos servidores classificado como “extremamente relevante”. O item 1.6 (Características das entidades incluídas na consolidação - Resumo) teve 45% de apontamento como “indiferente” e 14% como “irrelevante”, sendo, juntamente com o item 1.10 (Informações sobre os fatores relacionados ao desempenho e aos resultados da prestação de serviços da entidade durante o exercício e sobre as premissas que podem influenciar o desempenho futuro da entidade), de características menos importantes para análise das contas de Prefeitos.

Ainda, em relação ao Nível de Relevância Alcançado (NRA), observa-se que apenas o item 1.7 foi considerado de relevância “muito alto”, de acordo com os parâmetros estabelecidos para pesquisa (quadro 2), apresentando percentual acima de 90%. Em relação ao nível “alto” 6 itens apresentaram esta característica (1.1; 1.2; 1.3; 1.4; 1.5; e 1.9), e nenhum foi considerado de nível “baixo” ou “muito baixo”.

O Balanço Patrimonial é o demonstrativo que apresentou o maior número de itens para serem avaliados em relação as recomendações para as Notas Explicativas, sendo os resultados apresentados conforme a Tabela 3. Observa-se que o item 2.12 (Ajuste de Exercícios Anteriores - Detalhamento) foi julgado como “extremamente relevante” por 73% dos servidores, apresentando o maior NRA, 94%. Já o item 2.3 (Detalhamento da conta Intangível) apresentou-se de menor importância, tendo em vista que foi avaliado como “extremamente irrelevante, irrelevante e indiferente”, respectivamente com 18%, 23% e 18% dos respondentes, ficando assim, no nível “médio” do NRA, com 56%.

Tabela 3 - Bloco 2 – Balanço Patrimonial: itens recomendados para NE's

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL		
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA
Balanço Patrimonial													
2.1	0	0%	0	0%	0	0%	10	45%	12	55%	22	100%	91%
2.2	0	0%	3	14%	7	32%	11	50%	1	5%	22	100%	69%
2.3	4	18%	5	23%	4	18%	9	41%	0	0%	22	100%	56%
2.4	2	9%	4	18%	5	23%	8	36%	3	14%	22	100%	65%
2.5	0	0%	1	5%	5	23%	10	45%	6	27%	22	100%	79%
2.6	0	0%	3	14%	6	27%	8	36%	5	23%	22	100%	74%
2.7	0	0%	2	9%	7	32%	6	27%	7	32%	22	100%	76%
2.8	0	0%	4	18%	7	32%	8	36%	3	14%	22	100%	69%
2.9	2	9%	5	23%	6	27%	8	36%	1	5%	22	100%	61%
2.10	0	0%	1	5%	0	0%	6	27%	15	68%	22	100%	92%
2.11	0	0%	3	14%	8	36%	5	23%	6	27%	22	100%	73%
2.12	0	0%	0	0%	1	5%	5	23%	16	73%	22	100%	94%
2.13	2	9%	6	27%	3	14%	7	32%	4	18%	22	100%	65%
2.14	0	0%	7	32%	5	23%	8	36%	2	9%	22	100%	65%
2.15	0	0%	3	14%	4	18%	8	36%	7	32%	22	100%	77%
2.16	1	5%	3	14%	10	45%	7	32%	1	5%	22	100%	64%
2.17	1	5%	0	0%	2	9%	4	18%	15	68%	22	100%	89%
2.18	0	0%	0	0%	4	18%	6	27%	12	55%	22	100%	87%
2.19	0	0%	2	9%	9	41%	8	36%	3	14%	22	100%	71%
2.20	0	0%	0	0%	3	14%	7	32%	12	55%	22	100%	88%
2.21	1	5%	4	18%	8	36%	8	36%	1	5%	22	100%	64%
2.22	1	5%	4	18%	7	32%	9	41%	1	5%	22	100%	65%
2.23	2	9%	5	23%	5	23%	8	36%	2	9%	22	100%	63%
2.24	1	5%	1	5%	0	0%	11	50%	9	41%	22	100%	84%

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Destaca-se ainda que dos 24 itens analisados, 14 foram classificados com NRA “médio”, 7 no “alto” e apenas 3 no nível “muito alto”. Nos níveis “baixo” e “muito baixo” não houve constatações.

Em relação aos itens recomendados para o Balanço Orçamentário, que evidencia dados sobre o confronto entre a estimativa das receitas e despesas com a execução, tem-se que para análise das contas dos prefeitos o item 3.2 (Descrição do resultado orçamentário alcançado, com os motivos do déficit ou superávit verificado) foi considerado “relevante” e “extremamente relevante” por, respectivamente, 36% e 59% dos respondentes, o que proporcionou alcançar um nível “muito alto”, 91%, de NRA, conforme evidenciado na Tabela 4.

Tabela 4 - Bloco 3 – Balanço Orçamentário: itens recomendados para NE's

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL			
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA	
Balanço Orçamentário														
3.1	2	9%	0	0%	8	36%	8	36%	4	18%	22	100%	71%	
3.2	0	0%	0	0%	1	5%	8	36%	13	59%	22	100%	91%	
3.3	1	5%	6	27%	6	27%	6	27%	3	14%	22	100%	64%	
3.4	1	5%	1	5%	8	36%	11	50%	1	5%	22	100%	69%	
3.5	3	14%	2	9%	7	32%	9	41%	1	5%	22	100%	63%	
3.6	1	5%	0	0%	1	5%	8	36%	12	55%	22	100%	87%	
3.7	0	0%	1	5%	2	9%	9	41%	10	45%	22	100%	85%	
3.8	1	5%	0	0%	2	9%	7	32%	12	55%	22	100%	86%	
3.9	1	5%	5	23%	4	18%	9	41%	3	14%	22	100%	67%	
3.10	0	0%	4	18%	10	45%	6	27%	2	9%	22	100%	65%	

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Na outra ponta, o item 3.5 (Detalhamento das despesas executadas por tipo de crédito - inicial, suplementar, especial e extraordinário) não demonstrou tanta relevância, atingindo o menor NRA do bloco, com 63%.

Na Tabela 5, são demonstrados os resultados para o Bloco 4 – Balanço Financeiro, sendo que apenas um item 4.5 (Desdobramento dos restos a pagar inscritos no exercício - processados e não processados) apresentou NRA “alto”, chegando a 82%, sendo julgado por 36% e 41% dos servidores, respectivamente, como “relevante” e “extremamente relevante”. Os outros 4 itens atingiram no máximo um NRA de 66%, sendo estes classificados como nível “médio”.



Tabela 5 - Bloco 4 – Balanço Financeiro: itens recomendados para NE's

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL		
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA
Balanço Financeiro													
4.1	1	5%	4	18%	6	27%	10	45%	1	5%	22	100%	65%
4.2	1	5%	4	18%	9	41%	6	27%	2	9%	22	100%	64%
4.3	1	5%	4	18%	8	36%	5	23%	4	18%	22	100%	66%
4.4	0	0%	4	18%	9	41%	7	32%	2	9%	22	100%	66%
4.5	0	0%	2	9%	3	14%	8	36%	9	41%	22	100%	82%

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Os resultados dos itens das Notas Explicativas da Demonstração das Variações Patrimoniais, relatório este que possui a função de evidenciar as variações ocorridas no patrimônio da entidade do setor público durante o exercício financeiro, são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 - Bloco 5 – Demonstração das Variações Patrimoniais: itens recomendados para NE's

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL		
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA
Demonstração das Variações Patrimoniais													
5.1	2	9%	3	14%	8	36%	7	32%	2	9%	22	100%	64%
5.2	2	9%	4	18%	6	27%	7	32%	3	14%	22	100%	65%
5.3	1	5%	3	14%	9	41%	6	27%	3	14%	22	100%	66%
5.4	2	9%	5	23%	8	36%	5	23%	2	9%	22	100%	60%
5.5	1	5%	4	18%	9	41%	6	27%	2	9%	22	100%	64%
5.6	1	5%	3	14%	10	45%	5	23%	3	14%	22	100%	65%
5.7	2	9%	2	9%	10	45%	6	27%	2	9%	22	100%	64%
5.8	4	18%	3	14%	7	32%	6	27%	2	9%	22	100%	59%
5.9	3	14%	6	27%	3	14%	5	23%	5	23%	22	100%	63%
5.10	4	18%	6	27%	3	14%	8	36%	1	5%	22	100%	56%
5.11	3	14%	4	18%	5	23%	5	23%	5	23%	22	100%	65%
5.12	0	0%	1	5%	2	9%	9	41%	10	45%	22	100%	85%
5.13	1	5%	1	5%	3	14%	5	23%	12	55%	22	100%	84%
5.14	1	5%	1	5%	1	5%	5	23%	14	64%	22	100%	87%
5.15	1	5%	1	5%	1	5%	6	27%	13	59%	22	100%	86%
5.16	1	5%	2	9%	8	36%	9	41%	2	9%	22	100%	68%

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Observa-se que os itens 5.12 (A origem e a destinação dos recursos oriundos da venda/transferências de ativos), 5.13 (Detalhamento das transferências a Instituições Privadas), 5.14 (Detalhamento das perdas com Desincorporação de Ativos) e 5.15 (Detalhamento dos ganhos com Desincorporação de Passivos) apresentaram um NRA entre 84% a 87%, sendo classificados como nível “alto” de importância para análise das contas dos prefeitos. Os outros 12 itens do bloco, cinco foram considerados como nível “médio” de importância, tendo o item 5.10 (Detalhamento da Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado) o menor deles. Destaca-se também que nenhum item foi avaliado com NRA “muito alto” e nem “baixo” ou “muito baixo”

Na Tabela 7 são apresentados os resultados dos 4 itens da Demonstração de Fluxo de Caixa, em que se verifica que todos foram classificados com NRA médio, o que pode evidenciar que esta Demonstração não é tão importante, especificamente, para análise das contas dos prefeitos.

Tabela 7 - Bloco 6 – Demonstração de Fluxo de Caixa: itens recomendados para NE's

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL			
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA	
Demonstração de Fluxo de Caixa														
6.1	0	0%	2	9%	9	41%	8	36%	3	14%	22	100%	71%	
6.2	2	9%	5	23%	4	18%	6	27%	5	23%	22	100%	66%	
6.3	2	9%	4	18%	9	41%	4	18%	3	14%	22	100%	62%	
6.4	0	0%	4	18%	7	32%	6	27%	5	23%	22	100%	71%	

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

No presente estudo, apenas um item foi estabelecido para análise em relação a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, sendo julgado por 59% pelos respondentes como “relevantes”, seguido de 23% como “indiferente”, conforme Tabela 8. No geral, o item atingiu um NRA de 75%, o que fez ser considerado como nível “alto” de importância.

Tabela 8 - Bloco 7 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: itens recomendados para NE's

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL			
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA	
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido														
7.1	1	5%	0	0%	5	23%	13	59%	3	14%	22	100%	75%	

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Para os 3 itens recomendados para elucidar melhor a Demonstração de Custos, tabela 9, observa-se que houve uma distribuição semelhante no julgamento dos itens quanto a relevância. Evidencia-se também que os NRA's alcançados pelos itens ficaram próximos, entre 61% a 65%, sendo classificados no geral como nível médio de importância.

Tabela 9 - Bloco 8 – Demonstração de Custos: itens recomendados para NE's

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL		
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA
8.1	4	18%	2	9%	7	32%	7	32%	2	9%	22	100%	61%
8.2	3	14%	4	18%	5	23%	7	32%	3	14%	22	100%	63%
8.3	3	14%	2	9%	7	32%	7	32%	3	14%	22	100%	65%

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Por fim, o Bloco 9 apresenta os resultados dos julgamentos de itens relacionados a “Outras Informações”. Assim, na tabela 10, verifica-se que o item 9.5 (Eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham efeito sobre as demonstrações contábeis) despontou com a maior relevância, tendo 64% dos servidores classificando como “extremamente relevante”, alcançando um NRA de 87%. O item 9.4 (Descrição da natureza e o valor contábil dos riscos que podem vir a causar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo dos próximos 12 meses) teve 27% de apontamento como “indiferente” e 23% como “irrelevante”, demonstrando ser um item menos importante, com NRA de 59%, para análise das contas de Prefeitos.

Tabela 10 - Bloco 9 – Outras Informações: itens recomendados para NE's

Itens NE's	Extremamente irrelevante		Irrelevante		Indiferente		Relevante		Extremamente relevante		TOTAL		
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	NRA
9.1	2	9%	3	14%	8	36%	5	23%	4	18%	22	100%	65%
9.2	2	9%	3	14%	4	18%	11	50%	2	9%	22	100%	67%
9.3	2	9%	0	0%	1	5%	9	41%	10	45%	22	100%	83%
9.4	3	14%	5	23%	6	27%	6	27%	2	9%	22	100%	59%
9.5	1	5%	1	5%	1	5%	5	23%	14	64%	22	100%	87%

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Acrescenta-se que ao final do questionário os participantes poderiam dar sugestões de informações que julgassem necessárias nas Notas Explicativas para análise das Contas Públicas. Assim foram sugeridas duas informações: 1 – Comparação entre o resultado

orçamentário do exercício e a variação do déficit/superávit financeiro, caso esses valores sejam divergentes, e os eventos que justificam essa situação; 2 - Montantes de cada mês de competência, bem como o número da lei, quando há parcelamentos de débitos previdenciários mediante autorização legislativa.

### 3.4.2 Ranking dos Itens Baseado no Nra

O objetivo de elaborar o ranking foi para evidenciar os itens de Notas Explicativas que possuem o melhor nível de relevância para análise das Contas dos Prefeitos, a partir do julgamento dos servidores participantes da pesquisa. A seguir é apresentado o ranking:

Tabela 11 - Ranking de relevância dos itens

<b>Nível de Relevância - MUITO ALTO</b>			
<b>Bloco</b>	<b>Item</b>	<b>NRA</b>	<b>Posição</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.12	94%	<b>1°</b>
1 - Informações Gerais	1.7	93%	<b>2°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.10	92%	<b>3°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.1	91%	<b>4°</b>
3 - Balanço Orçamentário	3.2	91%	<b>4°</b>

<b>Nível de Relevância - ALTO</b>			
<b>Bloco</b>	<b>Item</b>	<b>NRA</b>	<b>Posição</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.17	89%	<b>6°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.20	88%	<b>7°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.18	87%	<b>8°</b>
3 - Balanço Orçamentário	3.6	87%	<b>8°</b>
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.14	87%	<b>8°</b>
9 - Outras Informações	9.5	87%	<b>8°</b>
3 - Balanço Orçamentário	3.8	86%	<b>12°</b>
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.15	86%	<b>12°</b>
3 - Balanço Orçamentário	3.7	85%	<b>14°</b>
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.12	85%	<b>14°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.24	84%	<b>16°</b>

2 - Balanço Patrimonial	2.2	69%	<b>36°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.8	69%	<b>36°</b>
3 - Balanço Orçamentário	3.4	69%	<b>36°</b>
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.16	68%	<b>39°</b>
3 - Balanço Orçamentário	3.9	67%	<b>40°</b>
9 - Outras Informações	9.2	67%	<b>40°</b>
1 - Informações Gerais	1.8	66%	<b>42°</b>
4 - Balanço Financeiro	4.3	66%	<b>42°</b>
4 - Balanço Financeiro	4.4	66%	<b>42°</b>
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.3	66%	<b>42°</b>
6 - Demonstração de Fluxo de Caixa	6.2	66%	<b>42°</b>
1 - Informações Gerais	1.6	65%	<b>47°</b>
1 - Informações Gerais	1.10	65%	<b>47°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.4	65%	<b>47°</b>
3 - Balanço Orçamentário	3.10	65%	<b>47°</b>
4 - Balanço Financeiro	4.1	65%	<b>47°</b>
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.6	65%	<b>47°</b>
9 - Outras Informações	9.1	65%	<b>47°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.13	65%	<b>47°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.14	65%	<b>47°</b>
2 - Balanço Patrimonial	2.22	65%	<b>47°</b>

5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.13	84%	16°
9 - Outras Informações	9.3	83%	18°
4 - Balanço Financeiro	4.5	82%	19°
2 - Balanço Patrimonial	2.5	79%	20°
1 - Informações Gerais	1.3	77%	21°
2 - Balanço Patrimonial	2.15	77%	21°
1 - Informações Gerais	1.2	76%	23°
1 - Informações Gerais	1.4	76%	23°
2 - Balanço Patrimonial	2.7	76%	23°
1 - Informações Gerais	1.1	75%	26°
1 - Informações Gerais	1.5	75%	26°
1 - Informações Gerais	1.9	75%	26°
7 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	7.1	75%	26°

5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.2	65%	47°
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.11	65%	47°
8 - Demonstração de Custos	8.3	65%	47°
2 - Balanço Patrimonial	2.16	64%	60°
2 - Balanço Patrimonial	2.21	64%	60°
3 - Balanço Orçamentário	3.3	64%	60°
4 - Balanço Financeiro	4.2	64%	60°
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.1	64%	60°
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.5	64%	60°
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.7	64%	60°
2 - Balanço Patrimonial	2.23	63%	67°
3 - Balanço Orçamentário	3.5	63%	67°
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.9	63%	67°
8 - Demonstração de Custos	8.2	63%	67°
6 - Demonstração de Fluxo de Caixa	6.3	62%	71°
2 - Balanço Patrimonial	2.9	61%	72°
8 - Demonstração de Custos	8.1	61%	72°
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.4	60%	74°
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.8	59%	75°
9 - Outras Informações	9.4	59%	75°
2 - Balanço Patrimonial	2.3	56%	75°
5 - Demonstração das Variações Patrimoniais	5.10	56%	75°

Nível de Relevância - MÉDIO			
Bloco	Item	NRA	Posição
2 - Balanço Patrimonial	2.6	74%	30°
2 - Balanço Patrimonial	2.11	73%	31°
2 - Balanço Patrimonial	2.19	71%	32°
3 - Balanço Orçamentário	3.1	71%	32°
6 - Demonstração de Fluxo de Caixa	6.1	71%	32°
6 - Demonstração de Fluxo de Caixa	6.4	71%	32°

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

Assim, tendo em vista os objetivos do estudo, destaca-se os itens com NRA classificados como “muito alto” (5 itens) e “alto” (24) na Tabela 11, bem como as sugestões de informações dadas pelos participantes, para os quais propõe-se que sejam direcionados os esforços na busca de ações e ferramentas que possibilitam obter as informações via notas explicativas, considerando a importância que se tem para análise das Contas Anuais de Prefeitos, conforme julgamento dos servidores participantes da pesquisa.

Em análise dos itens, verifica-se que muitos deles buscam evidenciar informações que são derivadas de contas contábeis, ou métricas contábeis, o que tornaria possível, por meio de

sistemas, direcionar os itens para as Notas Explicativas, no caso de movimentações nestas contas, exigindo-se, assim, essas informações no momento da remessa de dados pelos Municípios.

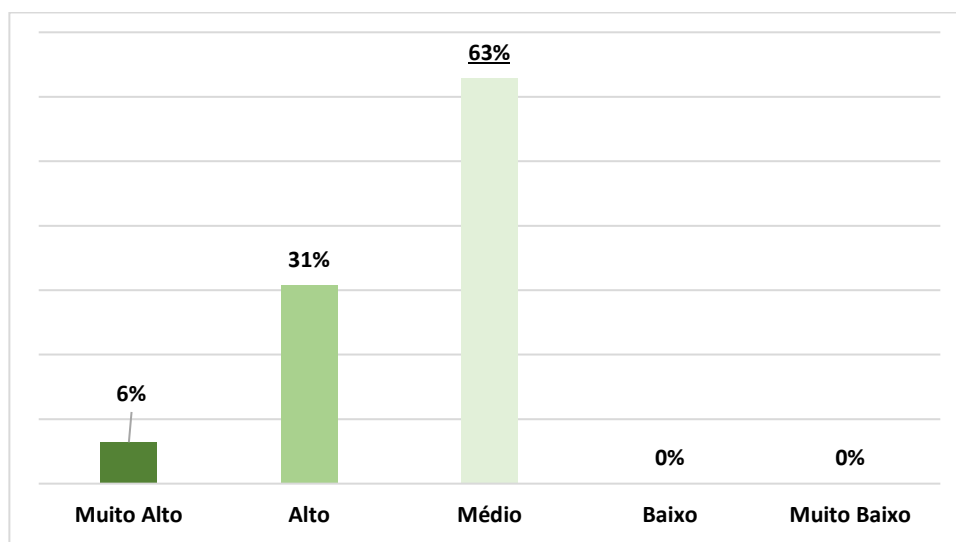
Como exemplos, temos os itens 2.1 (Detalhamento das contas de Créditos a Curto e a Longo Prazo), 2.10 (Dívida Ativa Consolidada (Detalhamento e procedimentos adotados), 2.12 (Ajuste de Exercícios Anteriores - Detalhamento), 3.2 (Descrição do resultado orçamentário alcançado, com os motivos do déficit ou superávit verificado) e 5.14 (Detalhamento das perdas com Desincorporação de Ativos), os quais são derivados de movimentações de contas contábeis.

Cabe ressaltar também, que outros itens do estudo, mesmo que não se enquadrem no nível de importância “muito alto” e “alto”, apresentam estas mesmas características, o que também poderia ser direcionado por sistema para preenchimento das Notas Explicativas referentes às Demonstrações Contábeis.

Para os itens, cuja informações não são diretamente derivadas de movimentações de contas, sugere-se que se desenvolva atividades de orientação, como palestras e elaboração de uma cartilha, que possa auxiliar os Municípios na evidenciação correta dos dados, o que contribuirá para transparência e avaliação mais fidedigna da entidade, permitindo uma melhor compreensibilidade das contas públicas. Como exemplo deste tipo de informação, temos os itens 1.4 (Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis ao Setor Público), 1.5 (Políticas contábeis e critérios utilizados na elaboração das DCASP), 2.7 (Detalhamento de políticas contábeis que tenham reflexo no patrimônio), e 9.5 (Eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham efeito sobre as demonstrações contábeis).

No Gráfico 6 é apresentada a distribuição dos 78 itens quanto ao nível de importância, com base no NRA.

Gráfico 6 - Nível de importância dos itens das Notas Explicativas



Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelo autor

As Notas Explicativas são consideradas como um importante instrumento para avaliação de uma entidade, ampliando a divulgação de eventos e dados relevantes (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010), desempenhando várias funções para seus usuários, e em especial aos Tribunais de Contas, que as utilizam no exercício do controle externo.

Com entendimento de que as notas explicativas só atingirão seus objetivos caso contenham elementos relevantes para tomada de decisão, transparência e prestação de contas (SOARES; SCARPIN, 2010; RUBERTO; ALVES, 2015), os resultados indicam que apesar de uma relação de vários itens para compô-la, com conteúdo recomendado pela literatura, bem como pelas normas, nem todos eles possuem a mesma relevância para o Tribunal de Contas em suas análises, tendo em vista que apenas 37% dos itens foram considerados de nível alto ou muito alto de importância.

Ruberto e Alves (2015) destacam que as NE's são um dos principais elementos para conseguir informações não evidenciadas por meio das demonstrações contábeis, e assim auxiliar na tomada de decisões dos diversos usuários. Ou seja, isso é algo que o Tribunal de Contas, como usuário da informação, necessita, e com base nos achados da pesquisa, o mesmo poderá direcionar a obtenção das informações que realmente são relevantes, fazendo cumprir o papel das notas explicativas de torná-las mais úteis e sem excesso de dados irrelevantes (IUDÍCIBUS, 2000; MCASP, 2018).

Considerando que dentre as funções das notas explicativas podemos destacar a de proporcionar mais lucidez às Demonstrações Contábeis, o estudo buscou avaliar quais

conteúdos delas possuem maior relevância, de maneira a possibilitar uma compreensibilidade das contas públicas mais efetiva, rápida e fidedigna para o Tribunal de Contas de Santa Catarina, durante a o processo de apreciação das contas municipais anuais. Assim, como as elas fazem parte do conjunto de informações obrigatórias enviadas pelos municípios catarinenses para Corte de Contas Estadual, o conhecimento do seu conteúdo mais importante, na avaliação de seus servidores, apresentado neste estudo, vai ao encontro para otimização do seu processo de fiscalização.

### 3.5 CONCLUSÃO

A divulgação das informações contábeis compreende um processo indispensável para que os usuários possam ter acesso a elas e tomar suas decisões, apresentando-se, assim, como fator essencial para melhoria da transparência, compreensibilidade das contas públicas e execução do controle social no setor público.

As Notas Explicativas desempenham uma função importante nesse processo de disponibilização de informações a sociedade e aos órgãos de controle, auxiliando na elucidação das Demonstrações Contábeis, trazendo com isso mais clareza para as contas públicas. Destaca-se que para atingir seus objetivos, elas devem conter elementos sem excesso e serem mais objetivas possíveis.

Neste contexto, o trabalho buscou identificar os conteúdos apresentados nas Notas Explicativas de maior relevância à Prestação de Contas dos Prefeitos, de acordo com a perspectiva dos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. O estudo possibilitou a criação de um ranking com a finalidade de traçar os itens mais relevantes, o que permitirá o direcionamento de esforços na busca de ações e ferramentas, para obtenção de tais informações.

Os resultados da pesquisa evidenciaram que dos 78 itens em análise, 29 encontram-se em um patamar de importância considerado “alto” (com 24 itens) ou “muito alto” (5 itens), com NRA acima de 75%, os quais, juntamente com as duas sugestões de informações dadas pelos respondentes, sugere-se que sejam direcionados esforços para a consecução, tendo em vista sua relevância apurada para o processo de análise das contas dos prefeitos.

A análise também permitiu revelar que dos 9 blocos de conteúdo das notas explicativas, estabelecidos para pesquisa, que basicamente se referem as Demonstrações Contábeis, 7 possuem itens considerados “alto” ou “muito alto”, o que demonstra um certo equilíbrio no valor de todos eles. Destaca-se o bloco dos itens relacionados ao “Balanço



Patrimonial” que contém o maior número, 10 itens, seguindo das Informações Gerais (7), Demonstração das Variações Patrimoniais (5), Balanço Orçamentário (3), Outros Informações (2) e Balanço Financeiro, juntamente com a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido com um item. A Demonstração de Fluxo de Caixa e a de Custos apresentaram itens apenas classificados no nível “médio”.

Observa-se que dos itens das Notas Explicativas indicados no estudo com nível “muito alto” e “alto”, muitos possuem características cujas informações são originadas diretamente de movimentações contábeis. Tendo em vista tal fato, sugere-se como ação, em busca da melhor evidenciação, a utilização de métricas contábeis, a partir da utilização (parametrização) de sistemas, que indiquem, caso acuse movimentações nas contas, a obrigatoriedade dos Municípios evidenciarem tais dados, de modo a direcionar as informações as necessidades que o Tribunal precisa para auxiliar na apreciação das contas.

Outra ação que poderia trazer benefícios em busca das informações necessárias para o processo de contas seria o desenvolvimento de uma cartilha, focando principalmente nos itens evidenciados como importantes nesta pesquisa, além de palestras educativas.

Por fim, apesar da evidenciação informacional ser algo inerente ao gestor público, já que lhe é confiado o poder de gerir os recursos em prol da sociedade, entende-se que é possível, tendo em vista que cada usuário das informações pode ter necessidades diferentes, que o Tribunal de Contas possa criar ferramentas que direcione os Municípios a apresentá-las, conforme suas necessidades, permitindo agilidade nas análises e melhoria na transparência das Demonstrações Contábeis.

## 4 CONCLUSÃO

### 4.1. ALCENCE DOS OBJETIVOS

O objetivo do estudo foi analisar aderência às normas e abrangência das notas explicativas para análise das Prestações de Contas dos Municípios de Santa Catarina. Assim, a dissertação foi apresentada em diferentes seções, com dois trabalhos estruturados, numa sequência para obter uma melhor compreensibilidade das contas públicas através das notas explicativas.

O primeiro estudo avaliou a aderência das Notas Explicativas com as recomendações do MCASP, procurando demonstrar um panorama da situação, em que foi observado, na amostra dos 42 Municípios de Santa Catarina, selecionados a partir do critério populacional, sendo o menor e o maior de cada uma das 21 Associações dos Municípios do Estado, que eles não têm atendido todas as recomendações listadas pelo MCASP, apresentando índices inferiores a 50 % de aderência para 38 Entes da amostra, o que contribui para diminuir o processo de transparência e evidenciação de informações, depreciando a tomada de decisões dos usuários e conseqüentemente o controle social.

Acrescenta-se também que durante a análise das Notas explicativas observou-se a exposição de informações que não proporcionam elucidação das Demonstrações Contábeis, afastando-se de seu objetivo que é trazer novos elementos que não se consegue abstrair dos demonstrativos. Como exemplo, foram evidenciadas definições de contas do ativo, passivo e patrimônio líquido, ou dados como resultado orçamentário, que são de fácil acesso no demonstrativo.

O segundo trabalho procurou compreender o processo de informações apresentadas nas notas explicativas para otimizar o exame das Prestações de Contas de Prefeitos, dos Municípios de Santa Catarina, realiza pelo Tribunal de Contas do Estado. Para isso buscou-se identificar o nível de importância que cada item possui neste contexto, o que permitiu a criação de um ranking com os itens mais importantes, facilitando o direcionamento de esforços em buscar ações e ferramentas para obtê-los.

Com isso, o estudo evidenciou que dos 78 itens em análise, 29 encontram-se em um patamar de importância considerado “alto” (com 24 itens) ou “muito alto” (5 itens) pelos respondentes, com NRA acima de 75%, os quais, juntamente com as duas sugestões de informações dadas pelos participantes, aconselha-se que sejam direcionados esforços para a

consecução, tendo em vista sua relevância apurada para o processo de análise das contas dos prefeitos.

Adiciona-se que dos itens das Notas Explicativas apontados no estudo com nível “muito alto” e “alto”, muitos possuem atributos cujas informações são originadas diretamente de movimentações contábeis, o que permite a utilização de métricas contábeis, a partir da utilização (parametrização) de sistemas, que indiquem, caso acuse movimentações nas contas, a obrigatoriedade do Municípios demonstrarem tais dados, de modo a direcionar os dados que auxiliem o Tribunal na apreciação das contas públicas.

Com isso, mesmo sabendo que a evidenciação informacional é algo inerente ao gestor público, já que lhe é confiado o poder de gerir os recursos em prol da sociedade, e tendo em vista que o nível de informações apresentadas em notas explicativas ainda não encontra-se em um nível satisfatório nos Municípios de Santa Catarina, entende-se que é possível, tendo em mente que cada usuário das informações pode ter necessidades diferentes, que o Tribunal de Contas possa criar ferramentas que direcionem os Municípios a apresentá-las, conforme suas necessidades, permitindo agilidade nas análises e melhora na transparência das Demonstrações Contábeis.

#### 4.2. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa reforçam o fato de que há uma baixa evidenciação de informações dos demonstrativos contábeis com base nas normas, conforme verificado em estudos anteriores (SILVEIRA; BORBA, 2007; LOCK, 2013; SILVA *et al.*, 2017; ABREU; FILHO, 2020; SEDIYAMA; ANJOS; FELIX (2019), e conseqüentemente dificultando a transparência das contas públicas e o avanço do controle social sobre a gestão municipal (BENEDICTO *et al.*, 2011).

Acrescenta-se também, na discussão do campo teórico, sobre a relevância das informações, em especial ao conteúdo das notas explicativas, daquilo que se deve buscar para evidenciação dos dados para os usuários, tendo em vista que não há estudos aprofundados que apresentem quais conteúdos mais interessa a eles, bem como grau de importância de cada informação (CUCCINIELLO, *et al.*, 2015; DA CRUZ *et al.*, 2016).

Como se observa, essa falta de evidenciação e transparência dos dados é algo recorrente no setor público, o que prejudica o acesso à informação, o que tende a aumentar a desconfiança e diminuir a credibilidade dos gestores, conseqüentemente gerando o conflito de

interesses. A realização de políticas públicas, bem como fiscalização de qualidade e com mais frequência tende a forçar que esses gestores cumpram os ditames legais e ofereçam mais informações de forma transparente e com a propriedade que se espera, tornando elas acessível aos usuários (PIRES *et al.*, 2019, BALDISSERA; ASTA, 2020).

Do ponto de vista prático, os resultados desta pesquisa podem direcionar o Tribunal de Contas de Santa Catarina a buscar informações mais úteis, com qualidade e em quantidade suficiente, para utilização nos processos de fiscalização sob sua responsabilidade. No que diz respeito aos Municípios catarinenses, possibilitam enxergar que os processos de evidenciação das informações precisam ser melhorados, de modo a tornar mais eficientes a transparência e a prestação de contas. Aos cidadãos permite que eles tomem conhecimento de como encontra-se o processo de evidenciação dos dados, buscando reforçar o papel destes para o exercício do controle social.

Assim, a compreensibilidade das contas públicas está ligada diretamente a uma evidenciação e transparência de qualidade, com dados que sejam relevantes para as necessidades dos usuários, sendo as Notas Explicativas um dos meios utilizados para essa finalidade, mas que tal processo ainda precisa evoluir no setor público.

#### 4.3. RECOMENDAÇÃO PARA TRABALHOS FUTUROS

No decorrer do trabalho percebeu-se como limitações: a incipiência de trabalhos voltados para Notas Explicativas no setor público para respaldar a pesquisa; o fato de não abordar a totalidade dos respondentes, já que nem todos responderam ao questionário; limitar Municípios e servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Acrescenta-se que este trabalho não verificou os motivos do baixo nível de aderência das Notas Explicativas elaboradas pelos municípios do Estado às recomendações estabelecidas pelo MCASP.

Com isso, para sugestões de estudos futuros, propõe-se realizar pesquisas sobre quais as dificuldades encontradas pelos municípios na elaboração das Notas Explicativas; verificar fatores políticos, econômicos, sociais, ou culturais que possam interferir na apresentação das notas explicativas; ou ainda o desenvolvimento desta pesquisa em Municípios e Tribunais de Contas de outros Estados.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, Márcio Hipólito de, e FILHO, João Eudes Bezerra. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO. **Cadernos De Finanças Públicas**, v.17 n. 1, p. 1-69, 2020. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/29>. Acesso em: 27/04/2020.
- AUGUSTINHO, Sônia Maria, OLIVERIA, Antonio Gonçalves de, e GUIMARÃES, Inácio Andruski. Disclosure e accountability nas demonstrações contábeis públicas como instrumentos de controle social. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.9, n. 2, p.182-199, 2015. doi: <https://doi.org/10.17524/repec.v9i2.1173>
- AMORIM, Klerton Andrade Freitas de; DINIZ, Josedilton Alves e LIMA, Severino Cesário de. A visão do controle na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. **Revista de Contabilidade de Organizações**, v. 11, n. 29, p. 57-67, 2017. doi: <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v11i29.126312>.
- BALDISSERA, Juliano Francisco; ASTA, Denis Dall. Panorama Teórico e Empírico dos Determinantes da Transparência Pública. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 4, set/dez, 2020. doi: [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrrj.v0i0.28949](https://doi.org/10.21446/scg_ufrrj.v0i0.28949)
- BALDISSERA, Juliano Francisco; WALTER, Silvana Anita; FIIRST, Clóvis e ASTA, Denis Dall. A Percepção dos Observatórios Sociais sobre a Qualidade, Utilidade e Suficiência da Transparência Pública dos Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, jan./abr., 2019. doi: [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrrj.v0i0.18404](https://doi.org/10.21446/scg_ufrrj.v0i0.18404)
- BARTON, Allan. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. **A Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, Sydney, v. 47, N°4, 2011. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00347.x>
- BENEDICTO, Samuel Carvalho De; RODRIGUES, Adriano.; PENIDO, Aline Michelli da Silva e STIEG, Carlos Maciel. A Compreensão dos Cidadãos Acerca dos Demonstrativos Públicos: Uma Análise em Três Municípios Mineiros. In: **Xxxv Encontro Nacional Dos Programas de Pós-Graduação Em Administração**, Rio de Janeiro, 2011. Anais eletrônicos. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB1210.pdf>. Acesso em 27/04/2020.
- BERETTA, Sergio. e BOZZOLAN, Saverio. Quality versus quantity: The case of forward-looking disclosure. **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, v. 23, n. 3, p. 333-375, 2008.
- BRAGA, Ivaneide Almeida. Convergência às NBCASP e ao MCASP: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, ES, Brasil, 2015.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 28/04/2020.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos (1964). **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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) >. Acesso em: 15 jan. 2020

- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos (2000). **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 14 jan. 2020.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos (2009). **Lei Complementar Nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescentam dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 14 jan. 2020.
- BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do parágrafo 3º do art. 37 e no parágrafo 2º do art. 216 da Constituição Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 21 jan. 2020.
- BURGSTÄHLER, David C., HAIL, Luzi. e LEUZ, Christian. The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in Europe Private and Public Firms. *The Accounting Review*, v. 81, n. 5, p. 883-1016, 2006. <https://doi.org/10.2308/accr.2006.81.5.983>.
- CAMPOS, Larissa Couto. e LEMES, Sirlei. (2013). Ensino de notas explicativas nos cursos de ciências contábeis de universidades públicas brasileiras. *RACE*, Unoesc, v. 12, n. 1, p. 249-282, 2013.
- CHAVES, Marco Antonio. Projeto de pesquisa guia prático para monografia. Rio de Janeiro: Wak. (2007).
- COELHO, Antonio Carlos Dias e LOPES, Alexsandro Broedel. Avaliação da prática de gerenciamento de resultados na apuração de lucro por companhias abertas brasileiras conforme seu grau de alavancagem. *Revista de Administração Contemporânea*, v.11, n.2, p. 121-144, 2007. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-6552007000600007>.
- COELHO, Carina Martins Porto, NIYAMA, Jorge Katsumi e RODRIGUES, Jomar Miranda. Análise da qualidade da informação contábil frente a implementação dos IFRS: uma pesquisa baseada nos periódicos internacionais (1999 a 2010). *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 6, n. 2, p. 7-20, 2011. doi: [http://dx.doi.org/10.21446/scg\\_ufrj](http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj).
- CORBARI, Ely Célia e MACEDO, Joel J. Controle interno e externo na administração pública. Curitiba: **Inter Saberes**, 2012.
- CUCCINIELLO, Maria, BELLÈ, Nicola, Nasi, Greta e VALOTTI, Giovanni. Assessing public preferences and the level of transparency in government using an exploratory approach. *Social Science Computer Review*, v. 33, n. 5, p.571-586, 2015.
- CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins da; MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.
- CRUZ, Nuno Ferreira da, TAVARES, António, MARQUES, Rui. Cunha., JORGE, Susana Margarida e SOUSA, Luis de. Measuring local government transparency. **Public Management Review**, v. 18, n. 6, p866-893, 2016.
- DALMÁCIO, Flávia Zóboli e PAULO, Francislene Ferraz Magalhães De. A evidenciação contábil: publicação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros nas demonstrações contábeis. **BBR – Brazilian Business Review**. Vitória, v. 1, n. 2, p. 74-90, 2004.

FABRE, Valkyrie Vieira; EYERKAUFER, Marino Luiz; ROSA, Fabricia Silva; BORNIA, Antonio Cezar. Voluntary disclosure in legislatures of Brazilian local governments. **Revista do Serviço Público (RSP)**, Brasília v. 72, n. 2, p. 431-449, abr/jun 2021. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v72.i2.3280>.

FLYVERBOM, Mikkel. Transparency: Mediation and the Management of Visibilities. **International Journal of Communication**, v. 10, n. 1, p. 110-122, 2016. <http://ijoc.org/index.php/ijoc/article/download/4490/1531>

FRANCO, Luciane Maria Gonçalves e NASCIMENTO, Cristiano do. Penalidades aplicáveis ao contador público: uma análise do controle externo paranaense. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 11, n. 20, p. 99-109, 2º semestre 2011.

FRANCIS, Jennifer, NANDA, Dhananjay, OLSON, Per. Voluntarily disclosure, information quality, and costs of capital. **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 1, p. 53-99, 2008.

GIL, António Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. (6a ed). São Paulo: Atlas, 2008.

GRACILIANO, Erivelton Araújo, e FIALHO, Wilton Clarimar Dudra. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão. **Pensar Contábil**, v. 15, n. 56, p. 14-21, 2013.

GUAY, Wayne, SAMUELS, Delphine e TAYLOR, Daniel. Guiding through the Fog: Financial statement complexity and voluntary disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, v. 62, n. 2-3, p. 234-269, 2016.

HEALD, David. Why is transparency about public expenditure so elusive? **International Review of Administrative Sciences**, v. 78, n. 1, p. 30-49, 2012

HENDRIKSEN, Eldon.S. e VAN BREDÁ, Michel F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

HOLLYER, James R.; ROSENDORFF, B. Peter. e VREELAND, James R Vreeland. Measuring Transparency. *Political Analysis*, **Oxford**, v. 22, n. 4, p. 413-434, 2014.

HOLTZ, Luciana e SANTOS, Odilanei Moraes dos. Legibilidade das Notas Explicativas das Empresas Brasileiras de Capital Aberto. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 57-73, 2020. doi: 10.4025/enfoque.v39i1.45275.

IUDÍCIBUS, Sérgio. de. *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

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

IVANOV, Miroslav.; PINA, Vicente. e TORRES, Lourdes. Financial Transparency of Local Governments in Eastern EU Countries. Paris, **Revue Internationale des Gouvernements Ouverts**, v. 2, 2015.

LIMA, Igor Gabriel; CARMO, Carlos Roberto Souza e MARTINS, Vidigal Fernandes. Evidenciação contábil em notas explicativas: um estudo baseado nos demonstrativos contábeis das empresas do segmento agrícola da Bovespa. **Revista Mineira De Contabilidade**, ISSN 1806-5988, Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 14, n. 50, p. 6-14, abr./mai./jun. 2013.

LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. **Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de disclosure com o custo da dívida das empresas brasileiras**. 2007. 118 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível

em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26112007-165145/pt-br.php>. Acesso em: 20/12/2019.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 181 p., 2005.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão.; FILHO José Francisco Ribeiro; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo e SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da. Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de Julgamentos do Controle Externo. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 59-83, out./dez. 2008.

LOCK, Fernando do Nascimento. **Transparência da Gestão Municipal Através das Informações Contábeis Divulgadas na Internet**. Dissertação de Mestrado. Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste. Universidade Federal de Pernambuco: Recife. 2013.

LYRIO, Maurício Vasconcellos Leão; LUNKES, Rogério João e TALIANI, Emma Teresa Castelló. Thirty years of studies on transparency, accountability and corruption: lessons learned and opportunities for future research. **XIX IRSPM Conference**. Anais...30 March - 01 April, Birmingham: 2015b.

KIERKEGAARD, Sylvia. Open access to public documents - More secrecy, less transparency! **Computer Law and Security Review**, v. 25, n.1, p.3–27, 2009. <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2008.12.001>.

KLEIN, Rodrigo Hickmann, e KLEIN, Deisy Cristina Barbiero. Utilização da accountability theory em pesquisas sobre transparência governamental: Abordagens e perspectivas. **XLI Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD)**, São Paulo, SP, 2017.

MARTINS, Lucas Candeia; LIBONATI, Jeronymo José; MIRANDA, Luiz Carlos e FREITAS, Maurício Assuero Lima De. Controle Externo das Contas Públicas: A Influência Política no Julgamento das Contas dos Prefeitos do Estado de Pernambuco. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 2, jan/abr, 2020 DOI: [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v0i0.27792](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.27792).

MCASP - Manual de Procedimentos Contábeis Aplicáveis ao Setor Público (2016) (7a ed.). Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>. Acesso em 28/12/2019.

MCASP - Manual de Procedimentos Contábeis Aplicáveis ao Setor Público (2018) (8a ed.). Disponível em:

[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU\\_MCASP+8%C2%AA%20ed+publica%C3%A7%C3%A3o\\_com+capa\\_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6). Acesso em 01/05/2020.

MEDEIROS, Ana Cristina de Oliveira, ALVES, Francisco José dos Santos e DUQUE, Andréa Paula Osório. Evidenciação do controle social nas prestações de contas do Programa Dinheiro Direto na Escola no Município do Rio de Janeiro. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 3, set./dez. 2016.

MEIJER, Albert. Understanding the Complex Dynamics of Transparency. **Public Administration Review**, v.73, n.3, p. 429–439, 2013. Retrieved from



<http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0->

84877325520andpartnerID=40andmd5=551572b48663a31a02b01a6c18ff778a

MENESES, Anelise Florencio de, e MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha. Parecer prévio das contas anuais do Governador: um estudo na evidenciação pelos tribunais de contas estaduais. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 14, n. 1, p. 108-125, 2016.

MICHENER, Greg.; BERSCH, Katherine. Conceptualizing the Quality of Transparency. In: 1ª Conferência Global Sobre Transparência. Rutgers University, Newark, 2011.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, Alan José de Moura; RIBEIRO FILHO, José Francisco e SILVA, Lino Martins da. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR Brazilian Business Review**, Vitória, v. 5, n. 3, p. 209-228, dez. 2008.

MURCIA, Fernando Dal-ri. **Fatores determinantes do Nível de Disclosure Voluntário das empresas brasileiras de capital aberto**. 2009. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

NASCIMENTO, Heriberto Henrique Vilela do; BOTELHO, Ducinéli Regis. e LIMA, Diana Vaz de. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: Análise e Comparação das Estruturas das Normas Brasileiras Atuais e Propostas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 5, n. 2, p. 21-42, abr./jun. 2011.

NBC TSP EC - Norma Brasileira de Contabilidade Estrutura Conceitual, de 04 de outubro de 2016. Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em 28/12/2019.

NBC TSP 11 - Norma Brasileira de Contabilidade, de 31 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em 28/12/2019.

OLIVEIRA, Anderson do Nascimento. **Dissecando Os Relatórios Do Tce-Pe De Avaliação Das Prestações De Contas Dos Municípios Pernambucanos: Uma Análise Exploratória**. 2017. 152 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; DIAS, Juliana Cândida Ribeiro.; Lopes, Jorge Expedito de Gusmão e MACÊDO, João Marcelo Alves. Uma investigação na complementaridade do Fluxo de Caixa e do Balanço Financeiro após a aprovação da NBCASP 16.6 para o setor público. REUNIR - **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 3, p. 99-120, set./out. 2013.

PÉREZ, Carmen Caba e HERNÁNDEZ, Antonio Lopez. Latin-American public financial reporting: recent and future development. **Public Administration and Development**, v. 27, n. 2, p. 139-157, 2007.

PIRES, Paulo Alexandre Da Silva.; ENSSLIN, Sandra Rolim; SOMENSI, Karine.; BORNIA, Antonio Cezar. Transparência Pública Sob a Perspectiva da Avaliação de Desempenho: Revisão da Literatura e Proposição de Pesquisas Futuras. **RASI**, Volta Redonda/RJ, v. 5, n. 3, pp. 75-97, set./dez. 2019.

PONTE, Vera Maria Rodrigues e OLIVEIRA, Marcelle Colares. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 36, p. 7-20, 2004.

RUBERTO, Rosane Barbosa e ALVES, Alessandro Pereira. A Qualidade Informacional das Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erros: uma Análise nas Notas Explicativas das Maiores Empresas Brasileiras. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p. 14-22, set./dez. 2015.

RUS, Luminita. VOLUNTARY AND INVOLUNTARY IN THE ELABORATION OF THE EXPLANATORY NOTES ATTACHED TO FINANCIAL STATEMENTS. **Annals of the University of Oradea: Economic Science**, v.25, n. 2, p. 454-462, 01 December 2016.

SANTA CATARINA. Constituição do Estado de Santa Catarina. Florianópolis, 1989. Disponível em: [http://leis.ale.sc.gov.br/html/constituicao\\_estadual\\_1989.html](http://leis.ale.sc.gov.br/html/constituicao_estadual_1989.html). Acesso em: 28/04/2020.

SANTA CATARINA. Lei Complementar no 202, de 15 de dezembro de 2000. **Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências**. Florianópolis, 2000. Disponível em: [http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/LEI%20ORGANICA%20CONSOLIDADA%20\(d%20e%20acordo%20com%20a%20LCE%20666-2015\).pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/LEI%20ORGANICA%20CONSOLIDADA%20(d%20e%20acordo%20com%20a%20LCE%20666-2015).pdf). Acesso em: 02/05/2020.

SANTOS, Edilene Santana.; CALIXTO, Laura.; BISPO, Maria. Ferreira. 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.

SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana; ANJOS, Daniela Araújo dos; FELIX, Elaine Maria. **Transparência Pública Municipal: Uma Análise Dos Municípios Mineiros Que Decretaram Calamidade Financeira**. *Gestão & Regionalidade*, v. 35, n. 104 - maio-ago/2019. doi: 10.13037/gr.vol35n104.5045

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Lino Martins da. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.1, n. 1, p. 25-38, 2007.

SILVA, Thaysa Danyelle Ribeiro da; CALADO, João Eudes de Souza; SANTOS, Josaias Santana dos e CAMPOS, Clarissa Vassem. Análise das Notas Explicativas dos Demonstrativos Contábeis dos Estados do Nordeste Brasileiro. **In: 3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança**, 2017, Brasília. Disponível em: <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/view/5945/1589>. Acesso em 28/04/2020.

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

SOARES, Maurélio, & SCARPIN, Jorge Eduardo. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 27, p. 25-42, 2010.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – TABELAS DE RESULTADOS DA PESQUISA

Tabela 12 - Análise do atendimento às recomendações do MCASP para as NE's Consolidada.

MUNICÍPIOS	INFORMAÇÕES GERAIS	B.O	B.F	B.P	D.V.P	D.F.C	D.M.P.L	TOTAL DE PONTOS	%	População
	0 - 8 pts	0 - 12 pts	0 - 8 pts	0 - 16 pts	0 - 10 pts	0 - 8 pts	0 - 2 pts	0 - 64 pts	0 - 100%	
Irati	8	5	5	15	8	1	2	44	69%	1.930
Lacerdópolis	8	5	5	15	7	1	2	43	67%	2.246
Santiago do Sul	8	5	5	13	9	1	2	43	67%	1.260
Concórdia	7	9	7	9	2	0	2	36	56%	74.641
Bela Vista do Toldo	6	5	4	8	6	0	2	31	48%	6.337
Flor do Sertão	6	6	5	6	6	0	2	31	48%	1.582
São João do Itaperiú	6	7	4	4	8	0	2	31	48%	3.733
Barra Bonita	4	4	4	8	8	0	2	30	47%	1.677
Doutor Pedrinho	4	6	4	8	6	0	2	30	47%	4.064
São Bonifácio	6	5	4	6	6	0	2	29	45%	2.838
Balneário Barra do Sul	4	3	6	11	2	0	2	28	44%	10.795
Santa Rosa de Lima	6	6	4	4	6	0	2	28	44%	2.142
São Miguel do Oeste	8	6	4	4	4	0	2	28	44%	40.482
Tubarão	4	6	6	2	8	0	2	28	44%	105.686
Jaraguá do Sul	8	4	5	4	4	0	2	27	42%	177.697
Painel	5	4	4	7	4	0	2	26	41%	2.359
Presidente Castello Branco	6	4	4	4	6	0	2	26	41%	1.568
Treviso	0	6	6	4	8	0	2	26	41%	3.929
Chapecó	8	2	4	6	2	0	2	24	38%	220.367
Frei Rogério	0	4	4	6	8	0	2	24	38%	2.023
Florianópolis	7	5	4	1	4	0	2	23	36%	500.973
Araranguá	0	4	4	4	8	0	2	22	34%	68.228
Campos Novos	0	6	5	5	4	0	2	22	34%	36.244
Ermo	4	4	4	2	6	0	2	22	34%	2.063
Lajeado Grande	0	6	4	6	4	0	2	22	34%	1.427
Luiz Alves	6	4	4	4	2	0	2	22	34%	12.859
Presidente Nereu	2	4	4	4	6	0	2	22	34%	2.287
Brunópolis	3	4	4	6	2	0	2	21	33%	2.420
Maravilha	0	5	4	4	6	0	2	21	33%	25.762
São Lourenço do Oeste	1	4	5	2	6	0	2	20	31%	24.076
Lages	2	2	4	4	4	0	2	18	28%	157.544
Xanxerê	0	2	6	4	4	0	2	18	28%	50.982
Blumenau	4	2	6	3	0	0	2	17	27%	357.199
Curitibanos	2	2	4	3	4	0	2	17	27%	39.745
Joaçaba	3	2	5	3	2	0	2	17	27%	30.118
Itajaí	6	2	4	0	2	0	2	16	25%	219.536
Rio do Sul	1	2	4	2	4	0	2	15	23%	71.061
Caçador	0	2	4	2	4	0	2	14	22%	78.595
Macieira	0	2	4	2	4	0	2	14	22%	1.775
Mafra	0	2	4	2	4	0	2	14	22%	56.292
Criciúma	0	2	4	2	2	0	2	12	19%	215.186
Joinville	0	2	4	0	2	0	2	10	16%	590.466

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

## APÊNDICE B – CHECK-LIST PARA APLICAÇÃO DA BASE DE DADOS.

Quadro 3 - Lista dos Itens analisados para atendimento às recomendações do MCASP para NE'S.

<b>A</b>	<b>Informações Gerais:</b>
<b>A1</b>	Natureza jurídica da entidade.
<b>A2</b>	Domicílio da entidade.
<b>A3</b>	Natureza das operações e principais atividades da entidade.
<b>A4</b>	Declaração de que as demonstrações contábeis, incluídas as presentes notas explicativas estão de acordo com a legislação aplicável à contabilidade e às finanças públicas, bem como as normas brasileiras de contabilidade do setor público e o manual de contabilidade aplicada ao setor Público.
<b>B</b>	<b>Balanço Orçamentário</b>
<b>B1</b>	Detalhamento das receitas e despesas Intraorçamentárias;
<b>B2</b>	Detalhamento das despesas executadas especificando o tipo de crédito, se inicial, suplementar, especial ou extraordinário;
<b>B3</b>	Informações sobre aplicação do resultado financeiro positivo (superávit) e da abertura de créditos especiais e extraordinários, e também os impactos ao resultado orçamentário;
<b>B4</b>	Informações sobre as atualizações monetárias que constituem a coluna Previsão Inicial (Receita Orçamentária), desde que permitidas por lei, que tenham sido efetuadas antes e após a data da publicação da Lei Orçamentária Anual (LOA);
<b>B5</b>	Detalhamento do procedimento adotado para os restos a pagar não processados liquidados, de forma a evidenciar se o controle foi feito de forma individual/separada ou se houve transferência do saldo ao final do exercício para restos a pagar processados;
<b>B6</b>	Descrição dos saldos de recursos de exercícios anteriores que foram utilizados para custear as despesas do exercício a que se refere o Balanço Orçamentário, destacando recursos com destinação vinculada, principalmente os vinculados ao RPPS (Regime Próprio de Previdência Social).
<b>C</b>	<b>Balanço Financeiro</b>
<b>C1</b>	Ajustes relacionados às retenções bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro;
<b>C2</b>	Detalhamento do saldo financeiro, por fontes de recursos, caso não seja apresentado em quadro anexo ao Balanço Financeiro.
<b>C3</b>	Desdobramento dos restos a pagar inscritos no exercício (processados e não processados)
<b>C4</b>	Detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos, caso não seja apresentado em quadro anexo ao Balanço Financeiro.
<b>D</b>	<b>Balanço Patrimonial</b>
<b>D1</b>	Detalhamento das contas de Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
<b>D2</b>	Detalhamento da conta Imobilizado;
<b>D3</b>	Detalhamento da conta Intangível;
<b>D4</b>	Procedimentos adotado para Depreciação, Amortização e Exaustão
<b>D5</b>	Detalhamento da conta Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
<b>D6</b>	Detalhamento da conta Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo;
<b>D7</b>	Detalhamento de Elementos patrimoniais, quando relevantes;
<b>D8</b>	Detalhamento de políticas contábeis relevantes que tenham reflexo no patrimônio.

<b>E</b>	<b>Demonstração das Variações Patrimoniais</b>
<b>E1</b>	Detalhamento dos itens que compõem a Variação Patrimonial Ativa (VPA) ou Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), se possuírem valores expressivos;
<b>E2</b>	Detalhamento de Baixas de investimento;
<b>E3</b>	Detalhamento da Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado;
<b>E4</b>	Detalhamento de constituição ou reversão de provisões;
<b>E5</b>	A origem e a destinação dos recursos oriundos da venda/ transferências de ativos.
<b>F</b>	<b>Demonstração dos Fluxos de Caixa</b>
<b>F1</b>	Detalhamento dos valores do fluxo de caixa, quando forem significantes;
<b>F2</b>	Valor de caixa ou equivalente de caixa significativos, desde que estes valores não estejam disponíveis para serem utilizados de imediato;
<b>F3</b>	Informações relevantes das transações de investimentos e financiamentos que não envolvam caixa e equivalente de caixa;
<b>F4</b>	Informações sobre o ajuste relacionado a retenções quando afetar os saldos de caixa e equivalente de caixa.
<b>G</b>	<b>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</b>
<b>G1</b>	O MCASP não relaciona sugestões de notas explicativas para a DMPL, por isso cabe apenas esclarecer se o demonstrativo foi elaborado pelos municípios.

Fonte: Adaptado de Silva *et al.* (2017).

Quadro 4 - Informações Gerais: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 1</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>INFORMAÇÕES GERAIS</b>
1.1	NBC T SP	Relação das entidades incluídas na consolidação
1.2	NBC T SP	Responsável legal
1.3	NBC T SP	Nome e Registro do Contador responsável
1.4	MCASP	Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis ao Setor Público.
1.5	NBC T SP	Políticas contábeis e critérios utilizados na elaboração das DCASP
1.6	NBC T SP	Características das entidades incluídas na consolidação (Resumo)
1.7	NBC T SP	Natureza e montante dos ajustes efetuados na consolidação
1.8	MCASP	Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável.
1.9	MCASP	Novas normas e políticas contábeis alteradas.
1.10	NBC T SP – Estrutura Conceitual	Informações sobre os fatores relacionados ao desempenho e aos resultados da prestação de serviços da entidade durante o exercício e sobre as premissas que podem influenciar o desempenho futuro da entidade.

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).

Quadro 5 - Balanço Patrimonial: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 2</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>
2.1	MCASP	Detalhamento das contas de Créditos a Curto e a Longo Prazo.
2.2	MCASP	Detalhamento da conta Imobilizado (Aquisições onerosas ou gratuitas; Transferências de ativos)
2.3	MCASP	Detalhamento da conta Intangível
2.4	MCASP	Procedimentos adotado para Ajustes, Depreciação, Amortização e Exaustão
2.5	MCASP	Detalhamento da conta Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo
2.6	MCASP	Detalhamento da conta Provisões a Curto e a Longo Prazo (Informação sobre: provisões adicionadas, valores utilizados (baixas incorridas), natureza da obrigação, fatores das incertezas relacionadas ao valor)
2.7	MCASP	Detalhamento de políticas contábeis que tenham reflexo no patrimônio
2.8	NBC T SP	Apresentação de informações sobre a natureza dos tributos, para as principais classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre
2.9	NBC T SP e MCASP	Informações sobre ativos imobilizados obtidos a título gratuito e transferências de ativos (Descrição de critério de avaliação ou impossibilidade de mensuração)
2.10	MCASP	Dívida Ativa Consolidada (Detalhamento e procedimentos adotados)
2.11	NBC T SP	Informações sobre avaliações de componentes patrimoniais com critérios diferentes.
2.12	MCASP e NBC T SP	Ajuste de Exercícios Anteriores (Detalhamento)
2.13	MCASP	Natureza dos ativos contingentes existentes e estimativa de seu efeito financeiro.
2.14	MCASP	Divulgação da relação entre as provisões e passivos contingentes que surgiram de um mesmo conjunto de circunstâncias
2.15	MCASP	Divulgação da metodologia utilizada e a memória de cálculo no caso de perdas da Dívida Ativa
2.16	NBC T SP	Divulgação das políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo critérios de valoração utilizados.
2.17	Lei Complementar nº101/2000 (LRF)	Apresentação da disponibilidade de caixa detalhada, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada
2.18	MCASP	No caso de entes que possuem RPPS, apresentação e contextualização da memória de cálculo da provisão matemática previdenciária, inclusive informações complementares quando na ocorrência de aportes a déficit atuarial.
2.19	NBC T SP	A existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação
2.20	NBC T SP	O montante de quaisquer passivos perdoados.
2.21	NBC T SP	O montante dos passivos reconhecido em relação aos empréstimos subsidiados que está sujeito a condições sobre os ativos transferidos
2.22	NBC T SP	O montante dos passivos reconhecidos referentes aos ativos transferidos sujeitos a condições
2.23	MCASP	No caso de Impairment, apresentação dos valores, eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; Se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso.
2.24	MCASP	Informações sobre contas patrimoniais com saldo referente a despesas ou receitas extraordinárias.

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).

Quadro 6 - Balanço Orçamentário: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 3</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>BALANÇO ORÇAMENTARIO</b>
3.1	MIRANDA <i>et al.</i> 2008	Detalhamento das diferenças na “Dotação Inicial X Atualizada” e entre "Orçado x Realizado".
3.2	MIRANDA <i>et al.</i> 2008	Descrição do resultado orçamentário alcançado, com os motivos do déficit ou superávit verificado.
3.3	MCASP	Metodologia adotada para o registro orçamentário.
3.4	MCASP	Detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias.
3.5	MCASP	Detalhamento das despesas executadas por tipo de crédito (inicial, suplementar, especial e extraordinário)
3.6	MCASP	Procedimento adotado para os restos a pagar (Motivos e Legislação para Inscrição e Cancelamento)
3.7	MCASP	Detalhamento de recursos de exercícios anteriores utilizados para financiar despesas do exercício corrente, destacando-se as vinculações ao RPPS.
3.8	MCASP	Se o superávit ou déficit orçamentário é decorrente do RPPS – caso o ente possua o Regime Próprio de Previdência Social.
3.9	MCASP	Informações sobre aplicação do resultado financeiro positivo (superávit) e da abertura de créditos especiais e extraordinários, e também os impactos ao resultado orçamentário.
3.10	MCASP	Detalhamento da Reserva de Contingência

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).

Quadro 7 - Balanço Financeiro: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 4</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>
4.1	PADERNEIRAS <i>et al.</i> , 2013	Evidenciação das principais diferenças em recebimentos e dispêndios orçamentários e extraorçamentários.
4.2	PADERNEIRAS <i>et al.</i> , 2013	Evidenciação das principais diferenças de um exercício para o outro entre a receita realizada e despesa orçamentária executada por destinação de recursos.
4.3	MCASP	Ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem o Balanço Financeiro.
4.4	MCASP	O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos, caso não seja apresentado em quadro anexo ao Balanço Financeiro.
4.5	MCASP	Desdobramento dos restos a pagar inscritos no exercício (processados e não processados).

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).

Quadro 8 - Demonstração das Variações Patrimoniais: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 5</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>
5.1	MCASP	Varição Patrimonial Ativa (VPA) ou Varição Patrimonial Diminutiva (VPD), lançada em decorrência da Portaria STN nº 327/2001 (Repasse a maior ou a menor do FPM).
5.2	MCASP	Detalhamento dos itens que compõem a VPA ou VPD, se possuírem valores expressivo
5.3	MCASP e NBC T SP	Políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas de transações sem contraprestação.
5.4	NBC T SP	Montante das receitas de transações sem contraprestação, reconhecidas durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente: Tributos (demonstração por classes de tributos) e Transferências (demonstração por classes de transferências).
5.5	NBC T SP	Montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação.
5.6	NBC T SP	As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita, incluindo os métodos adotados para determinar a percentagem do estágio de execução de transações envolvendo a prestação de serviços.
5.7	NBC T SP	O valor de cada categoria significativa de receita reconhecida no período, incluindo receitas decorrentes de: (i) prestação de serviços; (ii) venda de bens; (iii) juros; (iv) royalties; e (v) dividendos ou distribuições similares.
5.8	NBC T SP	O valor das receitas provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria de receita.
5.9	MCASP	Detalhamento de Baixas de investimento.
5.10	MCASP	Detalhamento da Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado.
5.11	MCASP	Detalhamento de constituição ou reversão de provisões.
5.12	MCASP	A origem e a destinação dos recursos oriundos da venda/ transferências de ativos.
5.13	MCASP	Detalhamento das transferências a Instituições Privadas.
5.14	MCASP	Detalhamento das perdas com Desincorporação de Ativos.
5.15	MCASP	Detalhamento dos ganhos com Desincorporação de Passivos.
5.16	MCASP	Detalhamento das unidades operacionais descontinuadas.

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).

Quadro 9 - Demonstração de Fluxo de Caixa: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 6</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA</b>
6.1	MCASP	Descrição dos itens que compõem os fluxos de caixa.
6.2	MCASP	Descrição dos saldos de caixa e equivalentes de caixa mantidos, mas que não estejam disponíveis para uso imediato por restrições legais ou controle cambial, por exemplo.
6.3	MCASP	Descrição das informações sobre as transações de investimento e financiamento que não envolveram uso de caixa.
6.4	MCASP	Descrição dos ajustes relacionados às retenções.

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).



Quadro 10 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 7</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
7.1	NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011	Realização de uma breve descrição dos principais motivos do resultado patrimonial do exercício alcançado.

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).

Quadro 11 - Demonstração de Custos: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 8</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>DEMONSTRAÇÃO DE CUSTOS</b>
8.1	NBC T SP	Informações sobre objetos de custos apresentados.
8.2	NBC T SP	Método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos.
8.3	NBC T SP	Descrição dos critérios de mensuração e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação.

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).

Quadro 12 - Outras Informações: itens recomendados para NE's

<b>Bloco 9</b>	<b>Base normativa ou da literatura</b>	<b>OUTRAS INFORMAÇÕES</b>
9.1	MCASP; NBC T SP	Descrição dos fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada.
9.2	MCASP; NBC T SP	Descrição dos aspectos dos contratos de concessão realizados.
9.3	MASP	Informações sobre a transferência e prestação de contas em relação as participações em consórcios públicos.
9.4	MCASP; NBC T SP	Descrição da natureza e o valor contábil dos riscos que podem vir a causar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo dos próximos 12 meses.
9.5	MCASP; NBC T SP	Eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham efeito sobre as demonstrações contábeis.

Fonte: Adaptado de ABREU E FILHO (2020).