

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: Proposta para garantir um mínimo de transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social

MÁRCIO HIPÓLITO DE ABREU

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO SUDESTE DE MINAS GERAIS (IFSEMG)

JOAO EUDES BEZERRA FILHO

FACULDADE FUCAPE (FUCAPE)

THIAGO DE SOUZA MELO

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO SUDESTE DE MINAS GERAIS (IFSEMG)

LEANDRO EDUARDO VIEIRA BARROS

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO SUDESTE DE MINAS GERAIS (IFSEMG)

JOÃO PAULO ALBUQUERQUE KALIL

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA.

Agradecimento à órgão de fomento:

Os autores agradecem ao IF Sudeste MG pelo suporte financeiro.

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: Proposta para garantir um mínimo de transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, para garantir que as entradas de recursos (receitas orçamentárias) e, principalmente, os gastos (despesas orçamentárias) sejam entregues aos cofres públicos para serem consumidos nas necessidades reais da sociedade organizada pode-se utilizar um efetivo sistema de informação contábil. Para legislar a esse respeito foram inseridas na Constituição Federal de 1988 e na legislação que a complementa instrumentos legais de planejamento e execução orçamentária para as entidades da administração pública.

A contabilidade como instrumento de informação e comunicação de gestão financeira, para ser útil deve ser relevante, fiel, comparável e compreensível pelos usuários. Apenas quando estas condições forem satisfeitas podem ser levantadas demonstrações financeiras às partes interessadas (Barton, 2011). Notas explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis, são fundamentais para a divulgação mais ampla da gestão econômico-financeira do patrimônio público e suas variações, alinhados à possibilidade de maior compreensibilidade e transparência das contas públicas, porém, nas entidades públicas é comum a ausência dessas notas explicativas ou quando existem são incipientes (CFC, 2016, Hendriksen & Van Breda, 2010, Benedicto, Rodrigues, Penido & Stug, 2011, Cruz, Platt Neto & Vieira, 2006).

Considerando essa deficiência no setor público, o problema de pesquisa foi: como desenvolver uma estrutura mínima de notas explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor público (NBC T SP), do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e da literatura? O objetivo geral foi desenvolver uma estrutura de notas explicativas que contribua para a compreensibilidade, transparência e *accountability* das contas públicas, de forma a instrumentalizar o controle social.

A pesquisa se justifica pela ausência de uma estrutura mínima de notas explicativas de referência para os usuários da informação do setor públicos (contadores, gestores, auditores, cidadão, etc.). Esse pode ser um dos fatores da não apresentação de notas explicativas por muitas entidades do setor público ou a apresentação de modo incipiente, apesar da natureza obrigatória de evidenciação e de sua contribuição para a transparência dos atos dos gestores nas referidas entidades. (Cruz *et al.*, 2006, Mar Bogoni, Silva Zonatto, Ishikura & Fernandes, 2010, Macêdo & Klann, 2014, Braga, 2015, Araújo & Martins, 2016). Portanto, as pesquisas relacionadas especificamente às notas explicativas são escassas, de modo geral. Em muitos casos, elas estão incluídas em estudos das demonstrações contábeis como um todo. As pesquisas apresentam a predominância de um aspecto normativo quanto aos seus objetivos e resultados.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A era das notas explicativas e a contribuição do *disclosure* contábil para a instrumentalização do controle social

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

No âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, o *disclosure* tem uma função social, conforme ensina Bezerra Filho (2015, p. 2), ao apresentar

vigência das novas normas de contabilidade do setor público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

d) Identificação, dentre os estados e capitais que apresentaram notas explicativas, do cumprimento das normas estabelecidas nas NBC T SPs e no MCASP para o seu conteúdo, além dos quesitos observados na literatura. Tal verificação ocorreu com a aplicação de um *check-list*, apresentado na seção a seguir, e com atribuição de pesos para cada quesito analisado

Questão	Questão avaliada
M1	Havia notas explicativas relacionadas a ajuste de exercícios anteriores, teste de <i>impairment</i> , reavaliação de ativos, depreciação, amortização e exaustão? (MCASP, 6ª Edição, p. 174)
M2	A metodologia adotada para o registro orçamentário foi evidenciada em notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 230)
M3	O Balanço Orçamentário estava acompanhado de notas explicativas? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M4	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M5	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário)? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M6	As Notas Explicativas divulgaram o procedimento adotado em relação aos restos a pagar não processados liquidados, ou seja, se o ente transfere o saldo ao final do exercício para restos a pagar processados ou se mantém o controle dos restos a pagar não processados liquidados separadamente? (MCASP, 6ª Edição, p. 319)
M7	As Notas Explicativas divulgaram o detalhamento dos

Figura 1: Escala tipo *Likert* utilizada, estrutura em 3 pontos
Fonte: Braga (2015)

O primeiro ponto da escala tem peso zero e indica que as notas explicativas não atenderam ao questionamento do *check-list*.

O segundo ponto tem peso 1 e indica que o questionamento do *check-list* analisado, foi parcialmente atendido pelo ente em suas notas explicativas. Considerou como

A Figura 2, a seguir, demonstra a evidenciação de notas explicativas às demonstrações contábeis do exercício de 2015 pelos estados, Distrito Federal e suas capitais, comparado com o exercício de 2009.

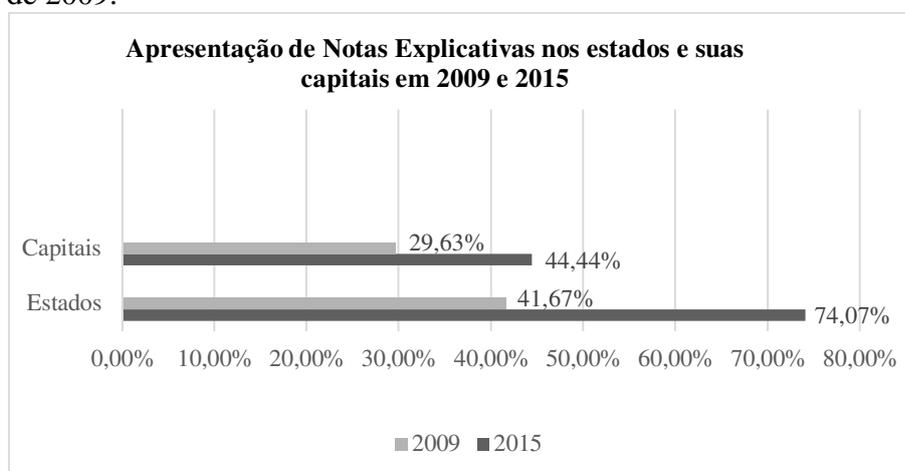


Figura 2: Apresentação de Notas Explicativas nos Estados e suas Capitais em 2009 e 2015 (em %) Fonte: Elaboração dos autores, a partir dos dados da pesquisa.

Em 2009 ocorreram as primeiras prestações de contas após o início do processo de convergência às normas internacionais, com a publicação das primeiras NBC T SPs em 2008. O percentual das unidades federativas que divulgaram suas notas explicativas em 2009 (41,67%) está apresentado conforme Meneses e Peter (2012). Assim, observou-se um aumento relevante na apresentação de notas explicativas de 2009 para 2015, apesar dos níveis, ainda indesejáveis, alcançados.

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

A figura 3 a seguir, apresenta o nível de aderência das notas explicativas às NBC T SPs, MCASP e literatura, nos estados e Distrito Federal.

Considerando que cada uma das 18 questões do *check-list* aplicado poderia registrar no máximo 2 pontos, a pontuação máxima que cada ente poderia obter seria de 36 pontos. As figuras apresentadas a seguir destacam a aderência observada em termos percentuais.

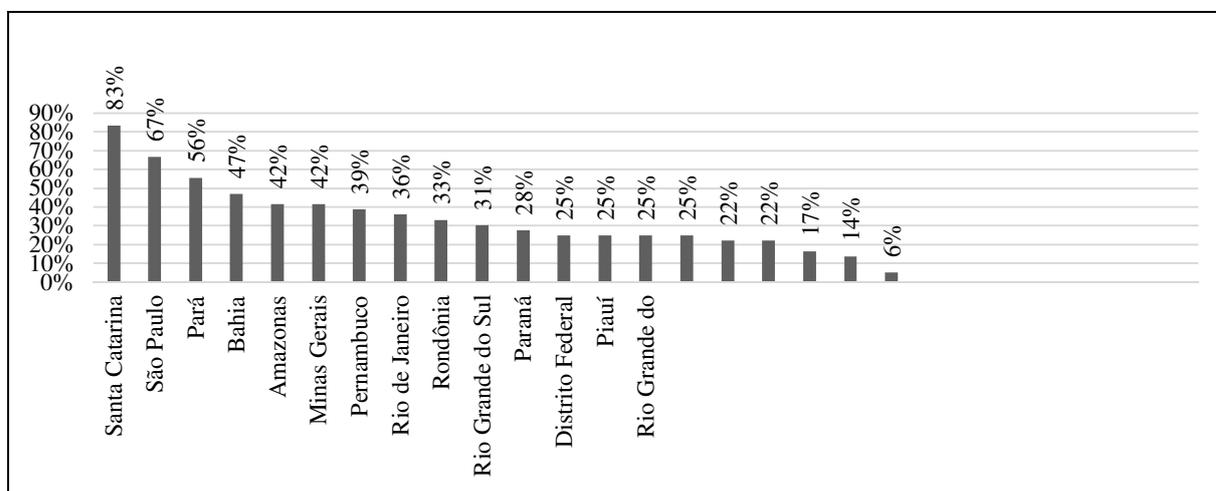


Figura 3: Aderência das Notas Explicativas dos estados e Distrito Federal às NBC T SP, MCASP e literatura, a partir dos demonstrativos contábeis do ano de 2015

Fonte: Elaboração dos autores, a partir dos dados da pesquisa.

O estado de Santa Catarina registrou pontuação próxima ao limite de 36 pontos - o estado obteve 30 pontos na escala utilizada (83% de aderência), indicando um nível adequado de aderência de suas notas explicativas às normas e a literatura. Logo após, São Paulo e Pará registraram 67% e 56% de aderência, respectivamente.

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

Observou-se, assim como nos estados e Distrito Federal, que as capitais apresentam baixo índice de aderência das notas explicativas às NBC T SPs, Estados e literatura, conforme a Figura 4, a seguir.

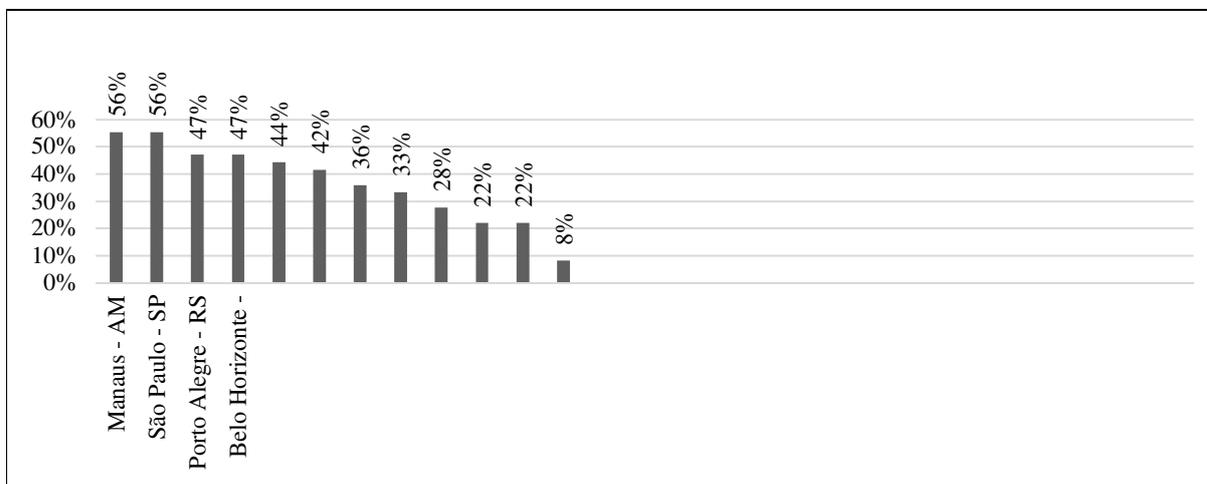


Figura 4: Aderência das Notas Explicativas das capitais às NBC T SP, MCASP e literatura, a partir dos demonstrativos contábeis do ano de 2015.

Fonte: Elaboração dos autores, a partir dos dados da pesquisa.

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

Observa-se que apenas 6 entes, dentre estados e capitais, apresentaram níveis de aderência às NBC T SPs, MCASP e literatura, superiores a 50%, dentre os 54 entes analisados. Aproximadamente, 90% dos estados e capitais brasileiras deixam de apresentar suas notas explicativas, ou as apresentam com níveis significativamente baixos de aderência às normas e a literatura pesquisadas.

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

Percebe-se, que menos de 10% do total de estados e capitais, 6 entes, apresentaram níveis de aderência às NBC T SPs, MCASP e literatura, superiores a 50%. Os estados e capitais brasileiras ou não apresentam suas notas explicativas, ou as apresentam com baixos níveis de aderência às normas e a literatura pesquisadas. É importante ressaltar que normas obrigatórias estão sendo descumpridas, cabendo aos órgãos de controle interno e externo avaliarem os motivos e proporem correção.

A partir dos resultados da aderência incipiente das notas explicativas às normas e à literatura, dos estados, Distrito Federal e respectivas capitais, teve-se o interesse de apresentar uma contribuição para a resolução desse problema que afeta o exercício do controle social pelos cidadãos, causando demonstrativos incompreensíveis e falta de transparência nas contas públicas.

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

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

4.2 Sugestão de estrutura de notas explicativas

A partir de um grupo focal com onze profissionais de contabilidade do setor público foi realizado em 12/05/2017 na Fucape - Unidade Rio de Janeiro. Essa metodologia contribuiu para validação da presente estrutura, que tem como pressuposto básico a sua utilização pelos profissionais e órgãos de controle interno e externo.

Para elaborar a estrutura de notas explicativas foram consideradas a apresentação visual, formatação, padronização e linguagem utilizada nas notas, que podem contribuir para melhorar o nível de evidenciação, aumentar a compreensibilidade dos demonstrativos e contribuir para maior transparência das contas públicas.

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

Por fim, de acordo com a Tabela 3, a seguir, apresenta-se a Proposta de Estrutura de Notas Explicativas às DCASP, considerando as referências às notas explicativas no MCASP 7ª Edição, nas NBC T SPs vigentes e na literatura.

Tabela 3: Estrutura de Notas Explicativas às DCASP, conforme Literatura, NBC T SPs e MCASP

ESTRUTURA DE NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DCASP		
SEÇÃO I		
INFORMAÇÕES GERAIS		
n° da nota	Base normativa ou da Literatura	
	NBC T SP 16.7	Relação das entidades incluídas na consolidação:
	NBC T SP 16.6	Responsável legal:
	NBC T SP 16.6	Nome e Registro do Contador e/ou equipe responsável:
	NBC T SP 16.6	DATA:
	MCASP, p. 409	Declaramos que as demonstrações contábeis, incluídas as presentes notas explicativas estão de acordo com a legislação aplicável à contabilidade e às finanças

		públicas, bem como as normas brasileiras de contabilidade do setor público e o manual de contabilidade aplicada ao setor público.
	NBC T SP 16.6	Políticas contábeis significativas e critérios utilizados na elaboração das DCASP:
	NBC T SP 16.7	Características das entidades incluídas na consolidação (Resumo):
	NBC T SP 16.7 NBC T SP	Natureza e montante dos ajustes efetuados na consolidação:

		<p>função das características dos bens?</p> <ul style="list-style-type: none"> Quais os eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento de inservibilidade de bens, no caso de perdas?
	MCASP, p. 222	Natureza dos ativos contingentes existentes e estimativa de seu efeito financeiro:
	MCASP, p. 210	Divulgar a relação entre as provisões e passivos contingentes que surgiram de um mesmo conjunto de circunstâncias:
	MCASP, p. 324	No caso de perdas da Dívida Ativa, divulgar a metodologia utilizada e a memória de cálculo:

NBC T SP 03

		<p>tais restrições;</p> <ul style="list-style-type: none">• A existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;• O montante de quaisquer passivos perdoados.
--	--	---

NBC T SP

	293 e p. 294	Próprio de Previdência Social:
[...]	MAR BOGONI (2010); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário:</i>

			Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
BALANÇO FINANCEIRO				
	PADERNEIR AS et al., 2013	Evidenciar principais diferenças em recebimentos e dispêndios orçamentários e extra-orçamentários:		
	PADERNEIR AS et al., 2013	Evidenciar as principais diferenças de um exercício para o outro entre a receita realizada e despesa orçamentária executada por destinação de recursos:		
	MCASP, 7ª Edição, p. 381	Eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro:		
	MCASP, 7ª Edição, p. 381	O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos:		
	MCASP, 7ª Edição, p. 54	Detalhamento do saldo financeiro, por fontes de recursos:		
	MCASP, 7ª Edição, p. 124	Desdobramento dos restos a pagar inscritos no exercício (<i>processados e não processados</i>):		
[...]	MAR BOGONI (2010); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	Espaço livre para outras informações, inclusive gráficos, tabelas e figuras ilustrativas - <i>acrescentar mais linhas se necessário:</i>		

			Conta Contábil de ref., se aplicável	Observações a serem realizadas
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS				
	MCASP p. 65	Houve VPD ou VPA relevante, lançada em decorrência da Portaria STN nº 327/2001 (<i>Repasse a maior ou a menor do FPM</i>)?		
	MCASP p. 210 e NBC T SP 01			

		separadamente: <ul style="list-style-type: none">• Tributos (demonstrar por classes de tributos)• Transferências (demonstrar por classes de transferências)		
--	--	--	--	--

NBC T SP 01

	(2010); BENEDICTO (2011); HEWAIDY (2007)	
--	--	--

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

SEÇÃO III OUTRAS INFORMAÇÕES		
		Descrever os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada:
		Descrever os aspectos dos contratos de concessão realizados:
	MCASP, p. 28, 250, 411; NBC T SP 16.8;	Descrever a natureza e o valor contábil dos riscos significativos que podem vir a causar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo dos próximos 12 meses:
		Há eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham efeito relevante sobre as demonstrações contábeis? Caso sim, descreva-os:

Fonte: Elaboração dos autores, a partir das NBC T SPs, MCASP 7ª Edição e literatura

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A compilação de demonstrações e informações do setor público pode fornecer um conveniente resumo consolidado do desempenho financeiro dos governos, porém, devido aos efeitos de alterações nas políticas contábeis e do tratamento de ativos reconhecidos, os usuários podem ser levados a interpretar as informações divulgadas de forma equivocada, por exemplo, podem afirmar que um aumento no patrimônio líquido da entidade pública reflete uma boa gestão financeira, quando, em realidade, as políticas públicas adotadas não satisfizeram as reais necessidades da coletividade (Walker, 2011).

Neste cenário, o propósito deste estudo foi de desenvolver uma estrutura de notas explicativas às DCASP, que pudesse ser utilizada pelos entes federativos brasileiros, a partir das NBC T SPs, do MCASP e da literatura, voltada à transparência nas contas públicas e à instrumentalização do controle social, diferenciando-as daquelas da iniciativa privada que se concentra, mormente em evidenciar a variação patrimonial e riqueza da empresa.

Conforme foi apresentado, 56% das capitais e 30% dos estados brasileiros não apresentaram notas explicativas às DCASP, em suas prestações de contas, e mesmo naqueles

entes que apresentaram, verificou-se evidenciação de informações incipientes, com baixa aderência às normas e ao que é recomendado pela literatura.

Identificou-se, ainda, a ausência em notas explicativas, de vários itens que poderiam melhorar a compreensibilidade das contas públicas. Por exemplo, houve a falta, na maioria dos demonstrativos dos estados e capitais, da referência cruzada entre os quadros e itens e a nota explicativa correspondente.

No trabalho, tem-se em mãos um modelo estruturado para apresentação de notas explicativas às demonstrações contábeis que atende à literatura, às NBC T SPs e ao MCASP.

A estrutura ora apresentada presta-se à livre e plena utilização pelos entes da federação, contadores do setor público e órgãos de controle interno e externo, como os Tribunais de Contas, contribuindo para maior compreensibilidade e transparência dos demonstrativos contábeis publicados pelos diversos segmentos do setor público brasileiro.

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

As informações contábeis do setor público ainda são de difícil acesso, mesmo com as obrigações legais (transparência e acesso a informação) e as ferramentas tecnológicas de ponta ora existentes. Espera-se que este trabalho possa ser de utilidade para uma padronização mínima de modelos de notas explicativas no Brasil, fomentando a qualificação, transparência e compreensibilidade informacionais oferecidas nas prestações de contas dos entes públicos.

Para pesquisas futuras, sugere-se investigar quais são os fatores sociais, econômicos, políticos ou culturais que possam afetar a apresentação e o nível de *disclosure* das notas explicativas às DCASP. Sugere-se ainda, o estudo da usabilidade de sites governamentais com enfoque em transparência das contas públicas.

Por último, impende firmar que o presente estudo não é um fim em si mesmo e tampouco comporta a pretensão de esgotar o assunto. Apenas pretende que possa vir a constituir-se a presente pesquisa em mais um tijolinho de geração de conhecimento, presente na imensa e tão desafiadora e complexa obra de desenvolvimento da sociedade brasileira.

REFERÊNCIAS

Aquino, W., & Santana, A. C. (1992). Evidenciação. *Caderno de Estudo*, v. 5, São Paulo: FIECAFI.

Araújo, H. L. A., & Martins, V. F. (2016). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise do estágio de implementação nos municípios da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba. *RAGC*

- Braga, I. A. (2015). *Convergência às NBCASP e ao MCASP: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014*. Dissertação de Mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Estudos e Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, ES, Brasil.
- Cruz, F., Platt Neto, O. A., & Vieira, A. L. (2006). Transparência das Contas Públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 1, n. 5.
- Dalmácio, F. Z., & Paulo, F. F. M. (2004). A evidenciação contábil: publicação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros nas demonstrações contábeis. *BBR*