



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS  
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE PALMAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARCOS VINICIUS ALVES MARQUES**

**INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL: UMA ANÁLISE DAS NOTAS  
EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO  
DO TOCANTINS**

**Palmas (TO)  
2021**

MARCOS VINICIUS ALVES MARQUES

**INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL: UMA ANÁLISE DAS NOTAS  
EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO  
DO TOCANTINS**

Monografia apresentada à UFT – Universidade  
Federal do Tocantins – Campus Universitário  
de Palmas, para obtenção do título de bacharel  
em Ciências Contábeis, sob orientação do  
Profa. Dra. Marli Terezinha Vieira.

Palmas (TO)  
2021

MARCOS VINICIUS ALVES MARQUES

**INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL: UMA ANÁLISE DAS NOTAS  
EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO  
DO TOCANTINS**

Monografia avaliada e apresentada à UFT –  
Universidade Federal do Tocantins – Campus  
Universitário de Palmas, Curso de Ciências  
Contábeis e aprovado em forma final pelo  
Orientador e pela Banca Examinadora.

Data da Aprovação:

Banca examinadora:

\_\_\_\_\_  
Prof. (a) Msc. Marli Terezinha Vieira Orientador (a). UFT

\_\_\_\_\_  
Prof. (a) Msc. Nome Sobrenome Sobrenome. Examinador (a). UFT

\_\_\_\_\_  
Prof. (a) Msc. Nome Sobrenome Sobrenome. Examinador (a). UFT

C837i MARQUES. Marcos Vinicius ALVES.

Instrumentalização do Controle Social: Uma análise das notas explicativas anexas as demonstrações contábeis dos municípios do estado do Tocantins / Marcos Vinicius Alves Marques. UFT - Palmas, 2021. 40 f.

Monografia (TCC) – Universidade Federal do Tocantins, Curso de Ciências Contábeis, 2021.

Orientadora: Profa. Dra Marli Terezinha Vieira

1. Remuneração do Executivo. 2 Teoria da Agência. 3 Desempenho Econômico – Financeiro.

**CDD 657**

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus por ter me dado saúde e força para superar os obstáculos encontrados no decorrer do caminho e me conceder a oportunidade de concluir essa graduação.

À Universidade Federal do Tocantins e seu corpo docente que contribuíram para minha trajetória e formação acadêmica.

À minha orientadora, Marli Terezinha Vieira, por todo suporte, correções e incentivos.

Aos meus pais por acreditarem e financiarem todos esses anos de estudos, sem o incentivo e dinheiro deles eu jamais teria chegado até aqui.

Aos meus irmãos, esposa, amigos, parentes e conhecidos em geral que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

Aos colegas e amigos que adquiri ao longo dessa jornada, muito obrigada pela ajuda em vários momentos de dificuldades e por muitas vezes tornar as noites em sala de aula mais fáceis e alegres.

## RESUMO

O presente trabalho objetivou verificar se as Notas Explicativas (NE's) parte integrante dos demonstrativos contábeis dos maiores municípios do estado Tocantins atendem as premissas estabelecidas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), tanto para a elaboração como para a disposição de informações relevantes. A partir da coleta de dados no site do TCE-TO e nos portais da Transparência de cada município, de onde se extraiu as NE's dos demonstrativos do ano de 2018, o ano escolhido tomou como base uma prestação de contas consolidadas anterior que tenha sido apreciada pelo TCE-TO e se encontrava encerrada, visto que nesses pareceres foram realizadas análises referentes as NE's, através de estudo exploratório, descritivo e com enfoque qualitativo. Diante dos resultados encontrados destaca-se que nenhum dos municípios atendeu integralmente ao que é disposto e recomendado pelo MCASP, além de não publicarem nos portais da transparência as NE's, das ouvidorias acionadas para a obtenção delas apenas Palmas e Guaraí atenderam com presteza e forneceram em tempo hábil as NE's.

**Palavras-chave:** Notas Explicativas. Controle Social. Setor Público do Tocantins

## ABSTRACT

The present study aimed to verify if the Explanatory Notes (NEs) attached to the financial statements of the largest municipalities in the state of Tocantins meet the premises established by the Accounting Manual Applied to the Public Sector (MCASP), both for the preparation and for the provision of information relevant. From the data collection on the TCE-TO website and on the Transparency portals of each municipality, from where the 2018 NEs were extracted, the chosen year was based on a previous consolidated accountability that has been appreciated by the TCE-TO and was closed, since in these opinions analyzes were carried out regarding the NE's, through an exploratory, descriptive study with a qualitative focus. In view of the results found, it is noteworthy that none of the municipalities fully complied with what is provided and recommended by the MCASP, in addition to not publishing the NE's on the transparency portals, of the ombudsman's offices to obtain them only Palmas and Guaraí answered promptly and provided the NE's in a timely manner.

Keywords: Explanatory Notes. Social Control. Tocantins of Public Sector.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Pontuação percentual obtida em relação ao total de pontos passíveis .....	43
Tabela 2: Pontuação obtida por Município para cada demonstrativo .....	43

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Pontuação obtida pelos municípios que elaboraram NE's .....	44
--	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Classes de Notas Explicativas .....	21
Quadro 2 – Estudos anteriores relacionados a evidenciação das NE’s e o controle social. ....	27
Quadro 3 - Checklist do atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa ao BO.....	31
Quadro 4 - Checklist do atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa ao BP. ....	32
Quadro 5 - Checklist do atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa ao BF. ....	33
Quadro 6 - Checklist do atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa a DVP. ...	33
Quadro 7 - Checklist do atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa a DFC.....	33
Quadro 8 – Checklist do atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa a DMPL.	34
Quadro 9 – Nível de atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa ao BO.....	37
Quadro 10 - Nível de atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa ao BP.....	38
Quadro 11 - Nível de atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa ao BF.....	40
Quadro 12 - Nível de atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa a DVP.....	40
Quadro 13 - Nível de atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa a DFC.....	41
Quadro 14 – Nível de atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa a DMPL. ....	42

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BF	Balanço Financeiro
BO	<i>Balanço Orçamentário</i>
BP	Balanço Patrimonial
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DFC	Demonstração de Fluxo de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
IASB	International Accounting Standards Board
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC TSP	Norma Técnica Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NE	Notas Explicativas
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## Sumário

<b>CAPÍTULO 1 – DEFINIÇÃO DO TRABALHO .....</b>	<b>13</b>
1.2 Problema da pesquisa .....	15
1.3 Objetivos.....	15
1.3.1 Objetivo Geral.....	15
1.3.2 Objetivos Específicos.....	15
1.4 Justificativa.....	15
1.4 Estrutura do Trabalho.....	17
<b>CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>18</b>
2.1 Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público .....	18
2.2 Notas explicativas .....	20
2.3 Controle social.....	22
2.4 <i>Disclosure</i> no setor público .....	25
2.5 Estudos anteriores .....	26
<b>CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>29</b>
3.1 Delineamento da pesquisa .....	29
3.2 Amostra e Coleta dos dados .....	31
3.3 Procedimentos para análise de dados .....	31
3.3.1 Recomendações do MCASP a serem observadas .....	31
<b>CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>35</b>
4.1 Recomendações feitas pelo TCE-TO .....	35
4.2 Análise do Atendimento as Recomendações do MCASP .....	37
4.3 Nível de Atendimento as Recomendações do MCASP .....	42
<b>CAPÍTULO 5 – CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>45</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>48</b>

# **INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL: UMA ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO TOCANTINS**

## **CAPÍTULO 1 – DEFINIÇÃO DO TRABALHO**

### **1. Introdução**

Os dispositivos que normatizam a contabilidade no setor público brasileiro compreendem normas que vão desde a conceituação básica dos elementos ao procedimento final utilizado para a elaboração e evidenciação das demonstrações contábeis. Todavia, os resultados, ou mesmo o produto pronto dessas práticas contábeis entregues aos seus usuários tendem a variar de uma entidade a outra, comprometendo de certo modo a instrumentalização do controle social que é uma forma de produzir informações acessíveis, suficientes e de entendimento simples para a população em geral sobre a destinação dos recursos.

Um indicador dessa heterogeneidade entre as práticas contábeis empregadas, pode ser notado através da análise do conteúdo dos pareceres emitidos pelos Tribunais de contas, que como órgão de controle analisa por meio de processos administrativos a qualidade dos gastos públicos e suas adequações ou não aos dispositivos normativos. Embora segundo Godoy e Costa (2007), o processo de informação contábil tem passado por um aprimoramento, principalmente no que se refere às notas explicativas, uma vez que se tem notado a ampliação, considerável à divulgação de eventos e dados financeiros.

Na prática, tal realidade acerca da falta de nivelamento de informações dos contadores na hora de elaborar e divulgar as demonstrações contábeis e notas explicativas ainda é notado e causam uma físsura no desempenho e manutenção do controle social, que para Bezerra Filho (2015), são “informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social”, cumprindo assim a sua função social de transparência.

O objetivo da NEs é adicionar e suplementar informações para permitir aos usuários internos e externos a análise das demonstrações contábeis, conforme item 8 parte das Demonstrações Contábeis MCASP – 8ª edição e NBC TSP 11.

São consideradas um desses instrumentos de gestão e monitoramento do desempenho dos gastos públicos por meio do controle social, elas têm como principal função facilitar a compreensão dos demonstrativos pelos seus diversos usuários, atuando dessa forma como um instrumento de aprimoramento nas prestações de contas, bem como na responsabilização (*accountability*). Para tanto, é preciso que elas evidenciem de forma clara e objetiva

informações exigidas por lei e normas contábeis, além de alcançarem outras informações relevantes que não foram evidenciadas nas demonstrações.

De acordo com Iudícibus (1997, p. 115), o *disclosure* “é um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos”. Por isso, o presente estudo tem como foco uma análise do *disclosure* das notas explicativas apresentadas as demonstrações contábeis das prefeituras tocantinenses.

Segundo Aquino e Santana (1992 apud GALLON; BEUREN; HEIN, 2008) a evidenciação tem como intuito divulgar uma informação com clareza, de modo que se possa compreender de imediato o que está sendo comunicado. Diante disso, as notas explicativas apresentadas as demonstrações contábeis, visam contribuir para a transparência das contas públicas dos entes a que se referem, além de fomentarem e atuarem na instrumentalização do controle social.

Contribuindo efetivamente na melhoria da transparência, *accountability* e controle social das demonstrações contábeis apresentadas pelos órgãos e seus governantes, pois no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, o *disclosure* contábil tem uma função social. Além de reforçar o seu objetivo que é o de “[...] apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, com a finalidade de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.” (IUDÍCIBUS, 1993, p. 95).

O *disclosure* das informações contábeis corrobora para o desenrolar de um dos elementos comumente presentes nas várias definições de *accountability*, a saber: a responsabilização, prestação de contas e transparência dos atos. Pois é na prestação de contas a instâncias controladoras ou a seus representados ou seja, evidenciação feita através dos demonstrativos, que se torna possível responsabilizar o agente. Para tanto é preciso zelo para com a transparência e apreço não só a essência, mas também a forma.

A preparação da prestação de contas representa o cumprimento de um requisito legal, levando em conta os aspetos previstos nos normativos legais em vigor, além de conter indicadores mensuráveis quanto ao grau de satisfação dos cidadãos pelos serviços prestados, sendo a qualidade referida como um fator chave de sucesso a longo prazo (Cameron, 2004; Carvalho, 2009; Lindbergh, 2013).

Sendo assim, verifica-se que, a importância de se elaborar notas explicativas claras e objetivas para que a evidenciação contábil seja precisa e possa ser tomada como base no processo decisório, mesmo porque uma nota explicativa disforme ou com ausência

considerável nas evidenciações pode ocasionar em determinações de republicações das demonstrações contábeis (SCHARF; BORGERT; PAES, 2008)

## **1.2 Problema da pesquisa**

Com a adesão do Brasil ao processo de convergência as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público são imprescindíveis que os dispositivos reguladores adotados sejam observados e aplicados pelos profissionais da área, a fim de garantir mais transparência e relevância das informações. Diante disso foi analisado qual o impacto das notas explicativas divulgadas pelos 10 (dez) maiores municípios tocantinenses sobre controle social?

## **1.3 Objetivos**

### 1.3.1 Objetivo Geral

- Verificar se as Notas Explicativas (NE's) aos demonstrativos contábeis dos 10 maiores municípios do estado do Tocantins em população, atendem as orientações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

- Examinar os pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins acerca da matéria e se as recomendações foram atendidas;
- Analisar a transparência dada as Notas Explicativas nos portais municipais.
- Verificar o Nível de atendimento as recomendações dadas pelo MCASP acerca da elaboração e divulgação das NE's.

## **1.4 Justificativa**

A pesquisa encontra justificativa na possibilidade de discussão do nível de atendimento dos municípios tocantinenses aos requisitos de elaboração e divulgação das notas explicativas definidos e expressos pelos normativos da questão em vigência, além de buscar identificar a observância aos pareceres emitidos pelos tribunais de contas do Tocantins e direcionar ambos a promoção ou não do controle social por meio do *disclousure* (*divulgação*)

das notas explicativas. Nesse contexto, a finalidade desse estudo consiste em avaliar a qualidade das notas explicativas publicadas.

O estudo aborda ainda de forma direta a análise e aplicação dos dispositivos regulamentadores emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC e a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, que como órgãos máximos e amplamente aceitos regulam a contabilidade pública no Brasil, em matérias que vão desde a definição e mensuração de elementos, elaboração de demonstrativos até a análise e auditoria desses dados.

Convém ressaltar como justificativa a importância de oportunizar ao meio acadêmico da área a disseminação da análise das informações a acerca do tema proposto neste trabalho, visto que é amplamente discutido o aperfeiçoamento do controle social dos gastos públicos, a fim de reprimir e responsabilizar gestores incautos ou imbuídos de má fé. Além do fato de que, as pesquisas relacionadas especificamente às notas explicativas dentro do setor público brasileiro ainda são escassas de modo geral.

Nesse cenário, a correta evidenciação contábil das notas explicativas pelo setor público merece destaque, não apenas para os gestores no processo de tomada de decisões, mas também para a sociedade que pode por meio delas nortear e ampliar o controle social sobre os atos da administração públicas.

O estudo se faz necessário por também ter por objetivo servir como base para futuros trabalhos que agregarão o aprimoramento e difusão do conhecimento dos profissionais que atuam na área contábil pública, no que tange ao entendimento dos referidos normativos aqui analisados bem como seu objeto de aplicação.

Vale ressaltar, que os resultados também servirão de balizador para o incremento da ementa das disciplinas do curso de Ciências Contábeis ofertados pelas instituições de ensino superior do país, visto que, no estudo de Ernst & Young e Fipecafi (2011), eles verificaram que um dos motivos para a dificuldade encontrada na elaboração das notas explicativas, no Brasil, é o ensino, o qual não prepara, de forma satisfatória, os novos contadores a redigir tais informações. O resultado anterior corrobora de certo modo para o estudo realizado por Lemos e Campos (2013) que constataram em sua pesquisa que dentro do escopo das instituições de ensino superior (IES) pesquisadas apenas 58% destinam de uma a dez horas-aula de seu programa para o ensino de notas explicativas, enquanto 42% reservam mais de dez horas-aula para o mesmo assunto.

Trata-se também da oportunidade de mais uma vez demonstrar a importância da análise das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, desta vez aplicadas ao

setor público, visto que um dos objetos de análise desse projeto, as NBC TSP's são frutos desse fato.

O tema pesquisado tem como intuito apresentar reflexões no intento de possibilitar as pessoas que pretendam exercer de forma efetiva e sistemática, em conjunto com os órgãos de controle o papel coercitivo e corretor das ações e omissões de seus gestores municipais conhecimento sobre acerca das notas explicativas e a importância da evidenciação clara das informações nelas prestadas, em especial ao auxílio das demonstrações a que aparecem anexas.

Por fim, se faz inegável a importância da discussão sobre este tema tendo em vista a proporção notável que a uniformização de métodos contábeis emprega a qualidade das divulgações obrigatórias feitas pelos entes públicos e a crescente busca social por controle das ações estatais, como meio de fomentar o uso devido dos recursos público e aprimoramento da função social que o estado deve exercer na vida da sociedade.

#### **1.4 Estrutura do Trabalho**

O trabalho apresentado é composto por 5 capítulos, sendo que o conteúdo no Capítulo 1, está focado na definição do trabalho, onde encontram-se a introdução, que visa a apresentação inicial sobre o tema estudado bem como propósitos; também é mostrado o problema de pesquisa, cuja solução foi obtida; os objetivos, divididos em geral e específicos; a justificativa, explicando a razão de ser da pesquisa; e por último, a estrutura do trabalho, informado neste tópico, fornecendo as etapas desta pesquisa.

Já no Capítulo 2, encontra-se a fundamentação teórica, abrangendo toda parte conceitual da pesquisa, informando e elucidando o tema apresentado na parte introdutória, através de outros estudos na área, e baseando-se nos dados coletados sobre os 10 maiores municípios do estado do Tocantins.

O Capítulo 3 apresenta a metodologia aplicada na pesquisa para alcance dos objetivos. Além de informações sobre obtenção, análise e utilização dos dados.

A análise dos resultados é apresentada no Capítulo 4, onde os objetivos da pesquisa são estudados, com base nos dados coletados e estudos feitos, chegando ao resultado, que é apresentado de forma minuciosa, contemplando a motivação real do que foi pesquisado.

E por fim, o Capítulo 5, traz as considerações e recomendações, onde é feito o fechamento da pesquisa depois dos resultados obtidos conforme os objetivos, utilizando a metodologia e resolvendo o problema apresentado.

## **CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Essa seção visa apresentar os fundamentos teóricos necessários para o delinear a construção da pesquisa.

### **2.1 Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público**

Assim como na contabilidade aplicada as entidades privadas, o setor público também se vê obrigado a elaborar e dar publicidade a um conjunto bem definido de demonstrações contábeis. A fim de promover a transparência, controle social e dar base a tomada de decisões segundo a NBC TSP 11.

O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui: (a) balanço patrimonial; (b) demonstração do resultado; (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido; (d) demonstração dos fluxos de caixa; (e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração de informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis; (f) notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e (g) informação comparativa com o período anterior, conforme especificado nos itens 53 e 53A.

Cabe a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), exercendo uma competência que lhe foi conferida pela Lei complementar nº 101/2000, atualizar tais demonstrativos, além de dar as diretrizes gerais para a elaboração. Segundo a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, que objetiva estabelecer quais procedimentos serão adotados e como elas deverão ser apresentadas, a fim de que seja preservado a comparabilidade, uma das características qualitativas das informações contábeis.

Além dos já citados dispositivos tem-se ainda o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que objetiva por meio da sua quinta parte padronizar a estrutura e apresentar definições aos elementos que compõem as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP). Mediante portaria STN nº 438/2012, em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), o MCASP apresenta as diretrizes para elaboração dos demonstrativos que devem ser observados por todas as esferas de governo, inclusive os municípios. A de se mencionar também a NBC TSP 23, de 21 de novembro de 2019, que traz em seu escopo políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro.

Para o MCASP 8º Ed (2018, p. 408); “as demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial, financeira e do desempenho da entidade.” Sendo uma

delas, o Balanço Orçamentário, que segundo a Lei 4.320/1964 dispõe que ele demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Enquanto que o balanço financeiro segundo o MCASP, visa “evidenciar as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extra orçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.”

Já o balanço patrimonial é conceituado pelo MCASP, como sendo:

A demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).

Segundo a lei nº 4.320/64 em seu artigo 104 diz que; “A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”. O MCASP pontua que:

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.”

Ainda dentro do escopo das demonstrações obrigatórias temos a Demonstração de fluxo de caixa (DFC), que deve ser elaborada com base a NBC TSP 12, e tem como objetivo apresentar as entradas e saídas, além disso, deve classificar em fluxo operacional, de financiamento e de investimentos. Tem-se ainda a demonstração das mutações no patrimônio líquido (DMPL), que segundo o MCASP, demonstrará a evolução, que pode representar um aumento ou redução, do patrimônio líquido durante um período, assim sendo pode se demonstrar por meio desta:

A. o resultado do período; B. cada item de receita e de despesa do período que seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido em virtude de norma específica (Ex.: aumento ou redução por reavaliação e ganhos, quando utilizada a reserva de reavaliação, ou perdas decorrentes de ajustes específicos de conversão para moeda estrangeira); C. os ajustes de exercícios anteriores; D. a destinação do resultado, como por exemplo, constituição de reservas e a distribuição de E. dividendos; F. as transações de capital com os proprietários como, por exemplo: o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações em tesouraria. os juros sobre capital próprio e as distribuições aos proprietários; G. para cada item do patrimônio líquido divulgado, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.”

Cabe ressaltar que a DMPL é uma demonstração obrigatória apenas para empresas estatais dependentes em regime de sociedade anônima, sendo facultativa para as demais entidades e órgãos da federação. O MCASP, frisa que a mesma complementa o anexo de metas fiscais, que é integrante do projeto de lei de diretrizes orçamentárias.

A elaboração das demonstrações contábeis de forma fidedigna e em observância aos dispositivos legais, além de corroborarem para que o gestor tome decisões pertinentes e acertadas, visam atender a crescente ânsia social pela busca de mais transparência e controle sobre os gastos públicos.

## **2.2 Notas explicativas**

Com a implementação e convergência das normas brasileiras de contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade (IFAC), as notas explicativas ganharam novo status no ordenamento normativo contábil, passando a ser obrigatória dentro do conjunto das demonstrações. Seu objetivo segundo MCASP é “facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas.”

Tal matéria é regrada por diversos dispositivos aceitos e aplicados a ciência contábil, dentre eles destacam-se a Lei 11.941/2009 no seu artigo 176 § 5º que normatiza a elaboração das notas explicativas no âmbito das sociedades anônimas. Já no setor público pode se destacar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público o que dispõe a Portaria nº 184/2008, (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o MCASP da Secretaria do tesouro Nacional.

Mesmo com a convergência atual aos padrões internacionais de contabilidade a todo vapor, a qual submete o setor público as IPSAS já traduzidas e publicadas. Entretanto, nota-se uma falta de qualidade por parte desse setor para com a devida observância a esses dispositivos, e a elaboração e publicação das notas explicativas. Segundo o item 21, da NBC TSP 11, as notas explicativas integram de forma explícita o rol completo das demonstrações obrigadas ao setor público, fazendo menção ao fato de que elas devem compreender a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas.

Para a NBC TSP – Estrutura Conceitual, em seu item 8.23:

A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis: (a) é necessária para a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis; (b) fornece informação que apresenta as demonstrações contábeis no contexto da entidade e o seu ambiente operacional; e (c) geralmente tem relação clara e demonstrável com a informação exposta nas demonstrações contábeis às quais ela pertence.

Na NBC T 16.6 (R1) que trata das demonstrações (revogada em 2019) , em seus itens 40 e 41, define que as informações nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis; que elas devem incluir os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Já a norma técnica de contabilidade aplicada ao setor público – NBC TSP 11, que trata da apresentação das demonstrações contábeis no setor público é o disciplinador basilar para a elaboração não só das demonstrações como também das notas explicativas anexas a cada uma delas. Para o dispositivo as notas explicativas devem conter informações adicionais em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis e devem oferecer descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

A NBC TSP 11, em seu item 129 apresenta uma sequência lógica de disposição das informações a serem aplicadas as notas explicativas, a saber:

- (a) declaração de conformidade com as NBCs TSP (ver item 28);
- (b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 132);
- (c) informação de suporte sobre itens apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados; e
- (d) outras divulgações, incluindo: (i) passivos contingentes (ver a NBC TSP 03) e compromissos contratuais não reconhecidos; e (ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade.

Além do sugerido pelas NBC TSP, o MCASP vem detalhar ainda mais, trazendo uma ordem específica em que as informações devem ser dispostas, a fim de facilitar a compreensão e possibilitar a comparação dos demonstrativos públicos. A ordem é apresentada no quadro abaixo:

Quadro 1– Classes de Notas Explicativas

<b>Classe de notas</b>	<b>Exemplos</b>
<b>a. Informações gerais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>i. Natureza jurídica da entidade.</li> <li>ii. Domicílio da entidade.</li> <li>iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade.</li> <li>iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.</li> </ul>
<b>b. Resumo das políticas contábeis significativas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas.</li> <li>iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.</li> </ul>
<b>c. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.</b>	
<b>d. Outras informações relevantes, por exemplo:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;</li> <li>ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas;</li> <li>iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro;</li> <li>iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de informações extraídas do MCASP, (2020).

No âmbito orçamentário as notas explicativas são regradas pela norma técnica de contabilidade aplicada ao setor público de número 13 – NBC TSP 13, que disciplina a apresentação das informações orçamentárias nas demonstrações contábeis, ou seja, tal elemento não é só utilizado na parte contábil. Faz-se uso delas para casos bem específicos como descrito no item 19:

De acordo com o item 14(c), a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados deve ser incluída nas notas explicativas às demonstrações contábeis, a menos que (a) seja incluída em outros documentos ou relatórios públicos emitidos conjuntamente com as demonstrações contábeis, e (b) as notas explicativas às demonstrações contábeis identifiquem os relatórios e os documentos nos quais a explicação pode ser encontrada.

Na literatura Hendriksen e Van Breda (2010, p. 525) identificaram as vantagens e desvantagens da adoção as notas explicativas, dentre as vantagens elencadas por eles, vale destacar: apresentar informações não quantitativa como parte do relatório financeiro; divulgar ressalvas e restrições a itens contidos nas demonstrações; a apresentar mais detalhes do que é possível nas demonstrações, além de apresentar material quantitativo ou descritivo de importância secundária. Além disso, as notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática. Cada quadro ou item a que uma nota explicativa se aplique deverá ter referência cruzada com a respectiva nota explicativa (MCASP, 8º ed, p.463).

### **2.3 Controle social**

Com o advento da Constituição Federal de 1988, carta magna, que redemocratizou o país abriu-se espaço para a participação popular tanto no controle como na iniciativa das ações estatais, firmando assim uma estrutura de democracia participativa. A palavra democracia etimologicamente já pressupõe tal poder ao povo, pois o termo tem em sua base

duas palavras gregas: **DEMOS**, que significa “povo, distrito” e **KRATOS** “Domínio, poder”, o que nos traz o significado de “poder do povo” ou “governo do povo”.

Com a CF de 88 vieram também os princípios expressos e os implícitos, dentre eles é importante mencionar que no rol de princípios expressos apresenta: o princípio da eficiência, originário da Emenda Constitucional nº 19/98, que segundo Alexandrino e Paulo (2009, p. 205), “o objetivo do princípio da eficiência é assegurar que os serviços públicos sejam prestados com adequação às necessidades da sociedade que os custeia.

A eficiência, aliás, integra o conceito legal de serviço público adequado”, visto que ainda segundo o autor e o seu descumprimento, ou mesmo, o ato de não informar a sociedade o que é de interesse público, torna o ato nulo de pleno efeito. Além dele, temos ainda o princípio da publicidade que como ressaltado por Avelino, Angotti e Colauto (2012):

“A evidenciação de informações contábeis, sociais e administrativas ajuda os cidadãos a obterem informações sobre os entes públicos quanto aos resultados e desempenhos obtidos pelos projetos e programas efetivamente implementados, de modo a garantir não só a sustentabilidade financeira, como também a manutenção da legitimidade na sociedade em que estão inseridos.”

Segundo Carvalho (1995, p.8), “controle social é a expressão de uso recente e corresponde a uma moderna compreensão de relação estado-sociedade, onde a esta cabe estabelecer práticas de vigilância e controle sobre aquele”. Para Mannheim (1971, 0.178) que define controle social como o “conjunto de métodos pelos quais a sociedade influencia o comportamento humano, tendo em vista manter determinada ordem”.

Já para Guimarães e Coutinho (2010, p. 164) “controle social é um componente da gestão democrática, designa várias ações e mecanismos por meio dos quais a sociedade civil sabe, conhece e interfere na elaboração e gestão das políticas públicas”.

Atuação social na tomada de decisões estatais vai desde o elaborar das peças orçamentárias até a plena fiscalização da aplicação e alocação dos recursos, abrindo margem assim para um tipo de orçamento, bem delineado por Wampler (2007) o orçamento participativo pode ser definido como um processo decisório de cada exercício fiscal, onde sociedade e estado negociam a alocação dos gastos públicos, fora isso, os portais da transparência são ferramentas que oportunizam o cidadão conhecer, questionar e atuar como fiscal da aplicação dos recursos públicos.

Para tanto o ordenamento jurídico brasileiro conta com diversos dispositivos que asseguram tanto o acesso como é o caso da lei nº12.527/11, quanto a elaboração e divulgação das informações, como é o caso da Lei Complementar nº 101/00, que trata por exemplo do relatório de gestão fiscal.

Todavia, para que o controle social seja exercido de forma satisfatória é preciso além da ampla divulgação de documentos, relatórios e demonstrativos, a correta elaboração dos mesmos, com vistas, a contribuir para o fortalecimento da democracia e prestigiar o desenvolvimento de cidadania por meio da participação ativa popular.

Pinho e Sacramento (2009, p. 1348) ressaltam que o “*accountability* encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva”. O que a CF 88, deixa claro quanto ao dever dos agentes públicos de prestar contas.

Segundo Di Pietro (2001, p.735):

Embora o controle seja atribuição estatal, o administrado participa dele à medida que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo. A Constituição outorga ao particular determinados instrumentos de ação a serem utilizados com essa finalidade. É esse, provavelmente, o mais eficaz meio de controle da Administração Pública: o controle popular.

Para tanto por meio da CF 88, é garantido o exercício de fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, aplicando se esses aspectos todos os princípios constitucionais implícitos e explícitos. É justamente nesses aspectos que se insere a figura indispensável do contador como agente controlador do patrimônio público e elaborador de documentos que evidenciem isso. Pois no setor público as demonstrações contábeis estruturam as prestações de contas dos ordenadores de despesa, colocando dessa forma a ciência contábil e sua correta utilização na condição de ferramenta de controle social.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público editadas pelo CFC (NBCT 16), a instrumentalização do controle social pode ser auferida como sendo “o compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos”

Como bem enfatiza Augustinho e oliveira (2020):

Pode-se inferir, que a contabilidade pública ao registrar a execução do orçamento coloca em prática o que foi autorizado pela lei orçamentária e oportuniza, por meio da transparência e da evidenciação dos atos e fatos praticados pela Administração Pública, que se realizem as duas últimas etapas do processo orçamentário, o controle e a avaliação dos resultados obtidos pelas ações governamentais. Desta forma, a contabilidade aplicada ao setor público, contribui, em tese, para aplicação da *accountability* pública no que concerne a responsabilidade e responsabilização do gestor público quando de sua obrigatoriedade em prestar de contas.

Assim sendo, o rol de demonstrações produzidas e divulgadas compõem para a ampliação substancial do controle, sendo as notas explicativas um desses instrumentos que melhoram satisfatoriamente a transparência dos atos públicos, bem como a compreensão de informações das demonstrações contábeis.

#### **2.4 Disclosure no setor público**

Os principais objetivos da contabilidade estão centrados em fornecer informações úteis e tempestivas aos seus diversos usuários. Um dos instrumentos utilizados para concretizar tal objetivo é o *disclosure*, que visa divulgar as informações mostrando os fatos que as fundamentam e possibilitando assim a avaliação para a tomada de decisão, ou ainda o controle por parte dos usuários. Segundo Franco et al. (2014, p. 145), “*disclosure* pode ser compreendida como “divulgação”, cujo termo comumente é utilizado para a divulgação de informações e também evidênciação”. Para Iudícibus (2006), o *disclosure* está relacionado aos objetivos da contabilidade, ao buscar garantir informações distintas para diversos tipos de usuários da contabilidade.

Em suma, o *disclosure* é um termo contábil usado para descrever o processo de fornecimento do acesso público a informações financeiras de uma empresa com o objetivo de dar transparência e legitimar esses dados. Para Zorzal e Rodrigues (2015), “*Disclosure* é considerado um tópico bastante abrangente. Engloba toda a área de informação financeira e envolve questões como: público-alvo; finalidade; níveis de *disclosure* e seus respectivos padrões; formas e métodos; periodicidade; obrigatoriedade ou não; entre outras”.

Bushman, Piotroski e Smith (2004) consideram o *disclosure* como similar a transparência corporativa, definindo-a como a ampla disponibilidade de informações específicas da companhia para aqueles que estão de fora da organização. Para que haja uma significativa transparência corporativa os gestores públicos precisam se atentar a governança pública. Conceituada por Bizerra, Alves e Ribeiro (2012, p. 5) como sendo:

O conjunto de normas essenciais e técnicas a fim de nortear a administração pública na obtenção da eficiência, eficácia e efetividade dos seus resultados, por intermédio da melhoria do gerenciamento dos seus processos e atividades, favorecendo a prestação de contas responsável (*accountability*) por parte dos gestores e a transparência de suas ações.

Além disso, para Marques (2007, p. 24), “os cidadãos esperam uma boa governança corporativa das suas autoridades governamentais e, por isso, a sociedade reclama cada vez

mais que as autoridades governamentais prestem contas”. Ambos os instrumentos serão utilizados pelo cidadão como norte para a execução do controle social sobre os atos de seus gestores.

Segundo Iudícibus (2006, p. 126), existem diversas formas de evidenciar, “mesmo que se refira a um conjunto de demonstrações contábeis, diversas formas de realizar a evidenciação estão disponíveis.” E dentre uma dessas formas se encontram as notas explicativas anexas as demonstrações contábeis. Portanto, as notas explicativas além de complementarem as demonstrações financeiras, tem como objetivo assegurar o acesso a um maior número de informações aos usuários das demonstrações.

Destaca-se, então, que a materialização da prestação de contas dos agentes públicos ocorre por meio de documentos de evidenciação(*disclosure*), as demonstrações contábeis, cujo conteúdo revela a execução do orçamento público, autorizado indiretamente pela sociedade e atrelado a elas surgem as notas explicativas quem dão fundamento e transparências as práticas contábeis adotadas. Nas entidades públicas, *disclosure* constitui obrigação legal, relacionado diretamente com *accountability*, que segundo Oliveira, Flôres e Pinto (2020) “a expressão *accountability* não tem tradução literal para a língua portuguesa, mas seu significado tem a ver com o conjunto de mecanismos e procedimentos que leva os gestores públicos a prestar contas de seus atos”

Para Oliveira, Flôres e Pinto (2020):

Na esfera pública, a *accountability* está relacionada à responsabilidade das decisões governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações às partes interessadas, de forma a responder integralmente por todos os atos praticados, através da promoção da transparência por meio de informações claras e justas. Espera-se que os agentes de governança prestem contas de sua atuação de forma voluntária, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões. Por sua vez, a transparência é exigida para garantir que as partes interessadas (sociedade) possam ter acesso a todas as informações relativas à organização pública, além daquelas impostas por leis e regulamentos, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade. A transparência é importante para garantir a efetividade da *accountability*.

Segundo Holz e Santos (2000) “as NEs das entidades constituem-se em uma importante e elementar fonte de *disclosure*, tendo por intuito auxiliar o usuário na compreensão dos relatórios contábeis fornecendo mais elementos para a análise.”

## **2.5 Estudos anteriores**

Esta seção traz estudos anteriores que apresentam alguma relação com a pesquisa. Na Quadro 2, as informações são organizadas pelos autores e seus respectivos anos de publicação, objetivo e principais resultados obtidos através da pesquisa.

**Quadro 2 – Estudos anteriores relacionados a evidenciação das NE's e o controle social.**

Autores e Ano	Objetivo	Principais Resultados
<b>Silva et al (2017)</b>	Verificar se as Notas Explicativas (NE's) aos demonstrativos contábeis dos balanços consolidados dos estados da região do Nordeste atendem as orientações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).	A partir dos resultados destaca-se que nenhum dos estados atendeu à todas as recomendações do MCASP, apenas o estado de Recife atendeu metade das recomendações, e os estados da Paraíba e Maranhão não elaboraram NE's, mostrando assim que estes dois últimos não atenderam às recomendações. Ao final do trabalho percebeu-se que o atendimento às NE's requeridas no MCASP pela maioria dos estados está embrionário, que os estágios no atendimento são variados, e que se faz necessário que os elaboradores das informações se adequem às novas recomendações para então passarem a cumprir o que se estabelece quanto ao conteúdo das Notas Explicativas.
<b>Santos e Holtz (2019)</b>	Identificar os determinantes da legibilidade das notas explicativas (NEs) das empresas brasileiras listadas na B3, observado o período pré e pós adoção de normas internacionais de contabilidade, desenvolveu-se um estudo quantitativo, utilizando-os dados dos anos de 2005, 2010 e 2015.	Constatou-se ainda que as NEs, quando avaliadas pelo índice de Flesch, são consideradas de difícil leitura resultado este condizente com os estudos internacionais. Em relação aos determinantes, obteve-se evidências de que o tamanho e o desempenho impactam nas métricas de legibilidade das NEs das empresas brasileiras de capital aberto, sendo que o tamanho está relacionado com o fato de que a complexidade do negócio leva a relatórios maiores e menos legíveis, enquanto que o desempenho se relaciona com a hipótese de ofuscação, em que empresas com desempenho ruim tendem a ofuscar seu resultado, elaborando relatórios menos legíveis.
<b>Leite (2018)</b>	Analisar a aplicação deste importante instrumento no aprimoramento das funções de prestação de conta, responsabilização e tomada de decisão dos relatórios contábeis.	Os resultados evidenciaram A conclusão obtida é que as notas explicativas nos Balanços Gerais tiveram uma evolução evidente, principalmente no exercício de 2017. Apesar de haver necessidade de aprimoramento, como na inclusão de gráficos e quadros de detalhamento de informações.
<b>Bezerra Filho e Abreu (2017)</b>	Apresentar uma proposta de estrutura de notas explicativas, inexistente até então no Brasil, que contribuísse na melhoria da transparência, <i>accountability</i> e controle social das demonstrações contábeis apresentadas pelos governantes	Ao final, somadas as melhores métricas de notas explicativas encontradas, apresenta-se uma estrutura mínima de notas explicativas, contribuindo para mais compreensão e transparência das prestações de contas por parte dos usuários das informações contábeis, órgãos de controles e, principalmente, a sociedade.
<b>Abreu et al (2018)</b>	Desenvolver uma estrutura de notas explicativas que contribua para a compreensibilidade, transparência e <i>accountability</i> das contas públicas, de forma a instrumentalizar o controle social.	Os 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.

<b>Pinheiro et al (2017)</b>	Investigar como o conceito de materialidade pode ser aplicável para as informações divulgadas em notas explicativas	Os resultados demonstram ser possível aplicar o conceito de materialidade às notas explicativas e as análises indicam que entre 33% e 27% das informações divulgadas nas notas explicativas das Demonstrações Financeiras da JSL e Tegma poderiam ter sido excluídas com base na materialidade estabelecida para as respectivas Companhias.
<b>Oliveira e Augustinho (2014)</b>	Verificar se a prestação de contas por meio da informação contábil pública é percebida, pelo cidadão médio, como ferramenta de acompanhamento da atuação do agente público.	Como resultado depreende-se que a maioria dos respondentes consegue perceber a utilidade da informação contábil, bem como, possui interesse pelo conteúdo que pode ser extraído das demonstrações contábeis públicas, infere-se, também, que a informação quando colocada sob um contexto, em uma linguagem menos técnica, permite um aumento do nível de entendimento dos relatórios contábeis públicos.

Fonte: Elaboração própria, 2021.

O estudo de Bezerra Filho e Abreu (2017) justificou –se pela ausência de uma estrutura de notas explicativas de referência para contadores e gestores do setor público. Esse pode ser um dos fatores da não apresentação de notas explicativas por muitas entidades do setor público ou a apresentação de modo incipiente, apesar da natureza obrigatória de evidenciação desse demonstrativo e de sua contribuição para a transparência dos atos nas referidas entidades. Diante disso, os autores após verificação das notas utilizadas por estados e suas capitais e apresentam em seu artigo uma estrutura para a elaboração das NE's que atende a todos os normativos em vigência.

Já o estudo de Abreu et al (2018) também elaboraram estruturas as NE's, 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.

Vale ressaltar, que a investigação de Pinheiro et al (2017) é voltada para o setor privado, no entanto a discussão também pode ser aplicada ao setor público, no sentido de que tendo constatado que materialidade é elemento das NE's. E que diante disso como considerações gerais alcançadas, destaca-se que, para atender os objetivos de limitar as discussões e eliminar a informação não material das notas explicativas, é necessário estabelecer um guia prático para aplicação da materialidade sobre estas, considerando a possibilidade de se constituírem critérios para o seu cálculo, servindo de parâmetro para determinar a relevância da informação a ser divulgada.

Silva et al (2017) demonstrou através do seu estudo que as NE's são compostas por muitos conceitos e que algumas informações que deveriam ser conteúdo de notas estão sendo mencionados em outras partes do Balanço Geral do Estado. O autor exemplificou os relatórios

ou capítulos que tratam sobre a gestão. E que por meio da análise de dados, percebe-se que os estados da região Nordeste ainda não estão elaborando suas notas explicativas condizentes com as determinações do MCASP, para que assim disponibilizem informações complementares suficientes para auxiliar os usuários da informação.

De modo geral, os estudos anteriores apresentado no quadro corroboram para a ideia que se pretende investigar através desse projeto, que é a de que as NE'S atuam como forte instrumento de controle social, mesmo que os estudos sejam escassos acerca da matéria, além do fato de que a maioria deles é voltado para a esfera privada.

## **CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA DA PESQUISA**

### **3.1 Delineamento da pesquisa**

A metodologia de pesquisa será bibliográfica e documental. Verificou-se junto à literatura relacionada ao tema, os quesitos que devem constar nas notas explicativas, estabelecidos pelas NBC TSP's e o MCASP.

A pesquisa se caracteriza ainda como descritiva. Oliveira (2001) comenta que a pesquisa descritiva é o tipo de estudo mais adequado quando o pesquisador necessita obter melhor entendimento a respeito do comportamento de vários fatores e elementos que influenciam determinada situação. A fator descritiva deve-se ao fato que se pretende averiguar o nível de atendimento aos normativos na evidenciação das notas explicativas das demonstrações do setor público brasileiro.

Quanto aos procedimentos, caracteriza-se como pesquisa documental, pois utiliza-se das notas explicativas do ano de 2018 como fonte de dados para análise, sendo estas consideradas como material não editado.

Com relação à abordagem do problema, neste estudo tem-se a análise quantitativa. Richardson (1999, p. 70) comenta que a abordagem quantitativa realiza o “emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde os mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação.” A abordagem quantitativa foi aplicada por meio da técnica do índice de *disclosure*, baseado em Malaquias (2008), para verificar o percentual do nível de evidenciação e conformidade entre as notas explicativas e a observância a legislação vigente.

Ainda nessa pesquisa será utilizada a classificação com base na abordagem dada ao problema de pesquisa, onde será utilizado seus dois grandes grupos: pesquisa Quantitativa e pesquisa qualitativa, onde uma irá quantificar, com o emprego de instrumentos estatísticos, os dados observados e a outra irá descrever e analisar o problema e a interação entre as variáveis, respectivamente.



d.	o detalhamento das receitas e despesas intra orçamentárias, quando relevante;												
e.	o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário);												
f.	a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário;												
g.	as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária;												
h.	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;												
i.	o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do exercício corrente, destacando-se os recursos vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada;												
<b>Total de pontos obtidos</b>													

Fonte: Checklist elaborado pelo autor com base no MCASP para a NE anexa ao BO (2020)

### 3.3.1.2 Balanço Patrimonial

**Quadro 4 - Checklist do atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa ao BP.**

Item	Orientação	Pontuação											
		X1	R	Y	T	U	I	O	P	A	S		
a.	Detalhamento Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;												
b.	detalhamento Imobilizado;												
c.	detalhamento Intangível;												
d.	detalhamento obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;												
e.	detalhamento Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo, segregando as provisões para benefícios a empregados dos demais itens;												
f.	detalhamento Componentes do patrimônio líquido, segregando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas;												
g.	políticas de depreciação, amortização e exaustão.												
<b>Total de pontos obtidos</b>													

Fonte: Checklist elaborado pelo autor com base no MCASP para a NE anexa ao BP. (2020)

### 3.3.1.3 Balanço Financeiro



	disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer a compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito; e										
b.	o montante e a natureza de saldos de caixa não disponíveis;										
c.	descrição dos itens incluídos no conceito de caixa e equivalente de caixas;										
d.	conciliação do saldo de caixa e equivalente de caixas apresentado na DFC com o valor apresentado no Balanço Patrimonial, justificando eventuais diferenças.										
<b>Total de pontos obtidos</b>											

Fonte: *Checklist* elaborado pelo autor com base no MCASP para a NE anexa a DFC . (2020)

### 3.3.1.5 Demonstração das Mutações do Patrimônio líquido

Quadro 8 – *Checklist* do atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa a DMPL.

Item	Orientação	Pontuação									
		X1	R	Y	T	U	I	O	P	A	S
a.	Efeito no resultado acumulado em decorrência da adoção inicial das disposições contidas neste manual ou nas normas brasileiras de contabilidade;										
b.	efeitos das alterações nas políticas contábeis ou correção de erros.										
<b>Total de pontos obtidos</b>											

Fonte: *Checklist* elaborado pelo autor com base no MCASP para a NE anexa a DMPL (2020)

Cabe ressaltar que caso o ente não possua entre suas unidades gestoras, empresas estatais dependentes, não é obrigatório a elaboração do demonstrativo.

O MCASP em sua 8ª edição recomenda aos profissionais contábeis a observância a todos os pontos que foram destacados nos checklists acima. Diante disso, foi feito um estudo comparativo entre a norma e as informações que de fato foram apresentadas nas NE dos municípios que compõem a amostra.

## **CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS**

O intuito desta seção é responder ao problema de pesquisa, e assim atingir os objetivos propostos. O estudo foi realizado em 10 municípios do estado do Tocantins: Palmas (PMW), Araguaína (AN), Araguatins (AT), Colinas (CO), Dianópolis (DI), Guaraí (GR), Gurupi (GU), Paraíso (PA), Porto Nacional (PT) e Tocantinópolis (TO).

A pesquisa foi realizada através da coleta de dados em sítios eletrônicos municipais e pelo portal e-contas do TCE-TO quando a solicitação não era atendida por meio do requerimento protocolado nas ouvidorias das prefeituras, visto que as notas explicativas não foram encontradas no portal da transparência. Foram extraídos dessa maneira os dados pertinentes as demonstrações contábeis consolidadas do exercício de 2018 e suas respectivas notas explicativas. A obtenção dos dados se deu através dos endereços eletrônicos dos municípios, Palmas e Guaraí. E no portal e-contas do TCE, Araguaína, Araguatins, Colinas, Gurupi, Paraíso, Porto Nacional e Tocantinópolis. Das 10 cidades da amostra apenas Guaraí cumpriu os prazos pertinentes a lei federal de Nº 12.527/2011, que regulamenta o direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas e é aplicável aos três poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Esta lei atua diretamente no fortalecimento das políticas de transparência pública.

A partir da coleta foi feita a análise de conteúdo, ou seja, análise e avaliação de cada informação divulgada, nas próprias notas explicativas publicadas. Das NE'S anual foram extraídas as informações acerca dos pontos levantados por cada tabela, mapeando assim o nível de atendimento aos as determinações da 8ª edição do MCASP, vigente no ano da elaboração e publicação do demonstrativa, além disso, verificar se foram atendidas as recomendações emitidas no ano anterior pelo TCE – TO acerca da matéria.

### **4.1 Recomendações feitas pelo TCE-TO**

O relatório de análise da prestação de conta dos 10 municípios da amostra do ano de 2018 emitidos pela Coordenadoria de Análise de Contas e Acompanhamento da Gestão Fiscal do TCE-TO, baseado no artigo 27 do Regimento Interno e na Instrução Normativa nº08/2013 dispõe em o relatório do órgão central do sistema de que acompanha as Contas do Governo Municipal deverá conter, no mínimo alguns elementos elencados e dentre eles no Art. 3º seu inciso **XVII**, que é imprescindível a elaboração de notas explicativas que indiquem os principais critérios adotados no exercício, em complementação às demonstrações contábeis.”

Os 10 municípios receberam em 2017 as mesmas recomendações acerca das NE's, o item 9 traz a seguinte redação: "As Notas Explicativas precisam ser elaboradas com os requisitos mínimos estabelecidos na NBCT 16.6 e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, de modo a facilitar a compreensão das demonstrações contábeis por seus diversos usuários, com clareza e objetividade."

Além da sugestão acima, foi recomendado pelo TCE que os municípios de Araguaína, Colinas e Gurupi por não apresentaram justificativas nas Notas Explicativas do porquê não registraram nenhum valor na conta "Créditos Tributários a Receber" em desconformidade ao que determina o MCASP. Os Municípios não apresentaram esclarecimentos nas Notas Explicativas quanto a não inscrição na dívida ativa dos créditos tributários.

Diante dos dados observados nota-se que os profissionais responsáveis pela elaboração e divulgação dos demonstrativos obrigatórios incorrem nos mesmos erros e que tais adequações se fazem necessário pelo que foi bem pontuado por Moraes (2010, p.61):

[...] a contabilidade pública, ao longo dos anos, vem sofrendo diversas mudanças. Isto se deve, principalmente, ao fato de que cada vez mais se está exigindo, por parte de diversos organismos e da sociedade em geral, uma gestão mais eficiente dos recursos públicos, a qual forneça informações mais claras, úteis, fidedignas e transparentes.

Com o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no setor público tem sido penoso, o que foi evidenciado pelo estudo de Gallon et al. (2011) e De Benedicto et al. (2011) que identificaram a ausência de notas explicativas ou informações incompletas na evidenciação das demonstrações contábeis.

As primeiras prestações de contas ocorreram no ano de 2009 após o início do processo de convergência às normas internacionais, com a publicação das primeiras NBC T SP's em 2008. O TCE/TO exigiu somente partir de 2013 e Desde então o setor público Brasileiro tem avançado a passos lentos com o intuito de atender a essas normas e cumprir com os acordos pactuados nesse sentido. O aumento da observância aos normativos implantados é substancial, apesar dos níveis, ainda indesejáveis alcançados.

Mediante as recomendações nota-se por parte de todos os entes da amostra que a inobservância aos preceitos ditados pelas NBCT SP e o MCASP é em grande parte comum a todos, visto que de forma integral nenhum dos municípios atenderam ao estabelecido no MASCP. Cabe agora observar se o nível dessa inobservância se manteve o mesmo em 2018 ou se os municípios acataram as recomendações emitidas pelo TCE-TO e elevaram seu nível de atendimento ao que é estabelecido no MCASP como sendo o mínimo a constar em NE.

#### 4.2 Análise do Atendimento as Recomendações do MCASP

No sentido de proporcionar maior facilidade na compreensão dos dados, serão apresentadas tabelas de acordo as demonstrações obrigatórias, detalhando o nível de atendimento aos requisitos tragos pelo MCASP acerca das informações que devem constar em NE.

Observou-se nas NE analisadas a conceituação dos elementos patrimoniais e orçamentários. Sendo que muitos dos conceitos foram extraídos de forma integral da lei nº 4.320/94. Trazendo dessa forma informações sobre o que pode ser considerado um ativo, passivo, bem como o que é receita e despesa. Tornando dessa maneira as NE didáticas para um público totalmente leigo acerca de contabilidade e não necessariamente acrescentando informações relevantes que não foram evidenciadas nos demonstrativos.

Dos 10 (dez) municípios que compuseram a amostra, somente, Tocantinópolis não apresentou NE a nenhuma das Demonstrações Contábeis, para tanto apresentou a seguinte justificativa: “Informamos ainda sobre a execução orçamentária das receitas e despesas do exercício 2018, contas consolidadas, não foram necessárias emissões de Notas Explicativas, relevante, complementares e/ou suplementares sobre a elaboração das demonstrações contábeis desta prestação de contas.” (TOCANTINOPOLIS, 2018)

As NE de Palmas e Paraiso trouxeram em seu escopo de forma detalhada o que são as demonstrações contábeis obrigatórias que foram elaboradas, seus preceitos técnicos e o que diz a legislação vigente acerca delas. Palmas ainda se ateve a apresentar e demonstrar a observância aos índices Legais e Constitucionais de gastos do Poder Executivo com pessoal, Saúde e Educação.

**Quadro 9 – Nível de atendimento às recomendações do MCASP para a NE anexa ao BO.**

Ordem	Item	Pontuação									
		PMW	AN	AT	CO	DI	GR	GU	PA	PT	TO
a.	O regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado;	2	2	0	2	2	0	2	2	2	-
b.	o período a que se refere o orçamento;	0	2	0	0	0	0	2	0	2	-
c.	as entidades abrangidas;	0	0	0	1	0	0	0	0	0	-
d.	o detalhamento das receitas e despesas intra orçamentárias, quando relevante;	0	0	0	0	0	0	0	0	1	-
e.	o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário);	0	0	0	1	0	0	1	1	1	-
f.	a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas	0	0	0	0	0	0	0	2	0	-

	influências no resultado orçamentário;										
g.	as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária;	0	0	0	0	2	0	2	0	2	-
h.	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;	0	1	0	0	0	0	0	0	1	-
i.	o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do exercício corrente, destacando-se os recursos vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada;	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-
<b>Total de pontos obtidos</b>		2	5	0	4	4	0	7	5	9	-

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor por meio de dados da pesquisa. (2021)

A pontuação máxima a ser obtida neste demonstrativo, de acordo com as exigências acima descritas, é de 18 pontos. Diante disso, os municípios de Porto Nacional e Gurupi auferiram a maior pontuação, sendo que dos 9 itens, Porto Nacional observou a 6 (seis) deles, enquanto que Gurupi observou a 4 (quatro).

As informações constantes no item “h” foram encontradas em uma NE anexa ao Demonstrativo da Dívida Flutuante de Araguaína.

Com relação ao item “e”, Colinas, Gurupi, Paraíso e Porto Nacional, foram os únicos a detalhar em NE o limite autorizado em lei para a utilização de crédito suplementar, além de Superávit Orçamentário de execução apurado no Balanço Orçamentário (Anexo 12), resultado de receita orçamentária arrecadada maior que a despesa orçamentária empenhada, atendendo, portanto, ao princípio do equilíbrio das contas públicas.

Dos que publicaram NE, apenas a cidade de Araguatins não apresentou nenhuma informação relevante ou atendeu aos requisitos previstos no MCASP para a elaboração do BO, tendo sido a única a obter um total de 0 (zero) pontos.

Ressalta-se que nenhuma das NE analisadas trouxeram informações acerca do item “i”, deixando dessa forma de detalhar como foram utilizados os recursos oriundos do exercício anterior, principalmente os recursos vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada.

**Quadro 10 - Nível de atendimento às recomendações do MCASP para as NE's anexas ao BP.**

Ordem	Item	Pontuação									
		PMW	AN	AT	CO	DI	GR	GU	PA	PT	TO

a.	Detalhamento Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;	0	0	0	0	0	0	1	1	1	-
b.	detalhamento Imobilizado;	2	2	2	0	0	2	2	0	2	-
c.	detalhamento Intangível;	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-
d.	detalhamento obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;	1	1	2	0	0	0	1	1	1	-
e.	detalhamento Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo, segregando as provisões para benefícios a empregados dos demais itens;	0	0	2	2	0	0	2	0	2	-
f.	detalhamento Componentes do patrimônio líquido, segregando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas;	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-
g.	políticas de depreciação, amortização e exaustão.	2	2	2	2	0	2	2	2	2	-
<b>Total de pontos obtidos</b>		5	5	7	4	0	4	8	4	8	-

**Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor por meio de dados da pesquisa. (2021)**

O item “a” foi atendido parcialmente por Gurupi, Paraíso e Porto Nacional, visto que as informações constantes nas NE não fazem menção a referência dos dados, se são de curto ou longo prazo.

Já Araguaína em grande parte do conteúdo constante em NE, ao invés de atender aos pré-requisitos, se pôs a conceituar os elementos do BP. Araguatins e Colinas apresentaram quadro detalhando com o valor do imobilizado e percentual de depreciação, bem como o valor depreciado, por fundo, sendo eles: educação, saúde e assistência social. O item “g” relativo a políticas de depreciação foi o mais atendido, pois das 9 NE analisadas, 8 apresentaram essas políticas de forma clara e satisfatória, sendo que, apenas Dianópolis não atendeu ao item.

Para Meneses e Peter (2012), as notas explicativas trazem aspectos importantes que detalham os dados evidenciados nas demonstrações contábeis; entre eles, incluem-se os registros de depreciação, amortização e exaustão.

Os entes que divulgaram o detalhamento de Provisões, as fizeram atendendo aos princípios fundamentais de contabilidade aplicadas ao setor público, e de modo geral, somente detalharam as provisões para perdas da dívida ativa tributária, evidenciadas na conta contábil nº 1.1.2.9.1.03.01 (-) AJUSTE DE PERDA DA DÍVIDA ATIVA TRIUTÁRIA.

Araguatins, por sua vez, detalhou RPPS no valor de R\$ 3.063.176,92 em PASSIVO NÃO CIRCULANTE relativos a DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS PARCELADOS – RPPS, trazendo detalhamento dos acordos em tabela. Já Porto Nacional apresentou Provisões

Matemáticas do Regime Próprio de Previdência Social, levantando conforme parecer atuarial do Instituto de Previdência Social do PORTO NACIONAL - PREV PORTO.

Com relação ao detalhamento de elementos do PL e detalhamento do intangível nenhum dos municípios trouxe em NE qualquer informação acerca desses temas.

Cabe ressaltar, que o BP é a demonstração contábil que mais apresentou NE anexa a ela e cujo nível de atendimento supera ao das demais demonstrações. Visto que, Palmas, Colinas, Dianópolis, Guaraí e Araguatins só publicaram NE a respeito do Balanço Orçamentário e Balanço Patrimonial.

**Quadro 11 - Nível de atendimento às recomendações do MCASP para as NE's anexas ao BF.**

Ordem	Item	Pontuação									
		PMW	AN	AT	CO	DI	GR	GU	PA	PT	TO
a.	Casuais ajustes relacionados às retenções;	0	0	-	-	-	-	0	0	0	-
b.	operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro;	0	0	-	-	-	-	2	1	2	-
c.	detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos, caso não seja apresentado em quadro anexo ao Balanço Financeiro.	0	0	-	-	-	-	0	0	0	-
<b>Total de pontos obtidos</b>		0	0	-	-	-	-	2	1	2	-

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor por meio de dados da pesquisa. (2021)

Sobre o balanço financeiro, a pontuação máxima que pode ser obtida, se todas as recomendações fossem plenamente seguidas para este demonstrativo é 6 pontos. Porém a maior pontuação alcançada, foram dos municípios de, Gurupi e Porto Nacional com 2 pontos cada, todos os estados que pontuaram atenderam a mesma recomendação item “b”.

A cidade de Araguaína traz uma NE que somente conceitua e introduz elementos que formam o demonstrativo, assim como Colinas, que por sua vez apresenta ao final, uma análise do resultado apurado no demonstrativo.

**Quadro 12 - Nível de atendimento às recomendações do MCASP para as NE's anexas a DVP.**

Ordem	Item	Pontuação									
		PMW	AN	AT	CO	DI	GR	GU	PA	PT	TO
a.	Detalhamento dos itens que compõem a Variação Patrimonial Ativa (VPA) ou Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), se possuem valores expressivos;	-	0	-	-	-	-	0	1	0	-
b.	detalhamento de Baixas de investimento;	-	0	-	-	-	-	0	0	0	-

c.	detalhamento da Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado;	-	0	-	-	-	-	0	0	0	-
d.	detalhamento de constituição ou reversão de provisões;	-	0	-	-	-	-	0	0	0	-
e.	redução ao valor recuperável no ativo imobilizado, bem como as reversões de tais reduções;	-	0	-	-	-	-	0	0	0	-
f.	a origem e a destinação dos recursos oriundos da venda/ transferências de ativos	-	0	-	-	-	-	0	0	0	-
<b>Total de pontos obtidos</b>		-	0	-	-	-	-	0	1	0	-

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor por meio de dados da pesquisa. (2021)

Com relação a DVP, apenas o município de Paraíso atendeu parcialmente a uma das recomendações (itens “a”) e obteve 1 pontos de um total de 12, para tanto, atendeu parcialmente a recomendação que aconselha o detalhamento dos itens que compõem a Variação Patrimonial Ativa (VPA) ou Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), se possuírem valores expressivos. Os demais entes, não atenderam a nenhuma das recomendações, não obtendo pontuação.

**Quadro 13 - Nível de atendimento às recomendações do MCASP para as NE's anexas a DFC.**

Ordem	Item	Pontuação									
		PMW	AN	AT	CO	DI	GR	GU	PA	PT	TO
a.	o montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer a compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito; e	-	-	-	-	-	-	0	0	0	-
b.	o montante e a natureza de saldos de caixa não disponíveis;	-	-	-	-	-	-	0	0	0	-
c.	descrição dos itens incluídos no conceito de caixa e equivalente de caixas;	-	-	-	-	-	-	0	0	0	-
d.	conciliação do saldo de caixa e equivalente de caixas apresentado na DFC com o valor apresentado no Balanço Patrimonial, justificando eventuais diferenças.	-	-	-	-	-	-	0	0	0	-
<b>Total de pontos obtidos</b>		-	-	-	-	-	-	0	0	0	-

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor por meio de dados da pesquisa. (2021)

Quanto à DFC, a pontuação máxima que algum município poderia auferir caso elaborasse todas as recomendações de forma completa, seria 8 pontos, no entanto, nenhuma das recomendações foi seguida pelos estados. Paraíso, Porto Nacional e Gurupi não atenderam a

nenhuma das recomendações; e Palmas, Araguaína, Araguatins, Colinas, Dianópolis e Guaraí não elaboraram NE à DFC.

Dos entes que elaboram NE à DFC, a informação que divulgaram não passou de um resumo do próprio demonstrativo, como fez Gurupi, ao divulgar o seguinte texto em NE:

“Observa-se que o presente Órgão obteve geração de caixa das **atividades operacionais** com ingressos na entidade no montante de **R\$417.382.551,79** que provem do esforço em manter um resultado econômico favorável. Em comparação com os desembolsos no valor de **R\$292.147.795,45**, resultando no fluxo de caixa líquido no valor de **R\$125.234.756,34** No que tange as **Atividades de Investimento**, houveram desembolsos para o pagamento de ativo imobilizado adquirido no valor **R\$17.615.053,44**, em relação as **Atividades de Financiamentos**, ocorreram ingresso no valor de **R\$11.859.145,95** e desembolsos no valor de **R\$8.482.592,12**, resultando um fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento no valor de **R\$3.376.553,83**.”(GURUPI, 2018)

Como visto acima, foram divulgados apenas os números brutos, sem detalhamento ou mesmo sem descrição dos itens incluídos, o montante e a natureza de saldos de caixa não disponíveis, montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer a compromissos de capital e conciliação do saldo de caixa e equivalente de caixas apresentado na DFC com o valor apresentado no Balanço Patrimonial.

**Quadro 14 – Nível de atendimento às recomendações do MCASP para as NE’s anexas a DMPL.**

Ordem	Item	Pontuação									
		PMW	AN	AT	CO	DI	GR	GU	PA	PT	TO
a.	Efeito no resultado acumulado em decorrência da adoção inicial das disposições contidas neste manual ou nas normas brasileiras de contabilidade;	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
b.	efeitos das alterações nas políticas contábeis ou correção de erros.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total de pontos obtidos</b>		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor por meio de dados da pesquisa. (2021)

Dentro da amostra nenhuma das unidades gestoras, possuem empresas estatais dependentes, tornando-as desobrigadas a elaborarem o demonstrativo.

### 4.3 Nível de Atendimento as Recomendações do MCASP

Averiguou-se se os municípios não estão seguindo de forma integral ou mesmo satisfatória as recomendações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público em relação às Notas Explicativas às DCASP. Para isso, foi realizada a análise do conteúdo das NE’s de cada um deles, dando atenção exclusivamente a busca pelo atendimento a estas orientações.

A pesquisa constata que da amostra 10% dos municípios não elaboraram notas explicativas às demonstrações contábeis de forma alguma, o que evidencia que a maioria dos

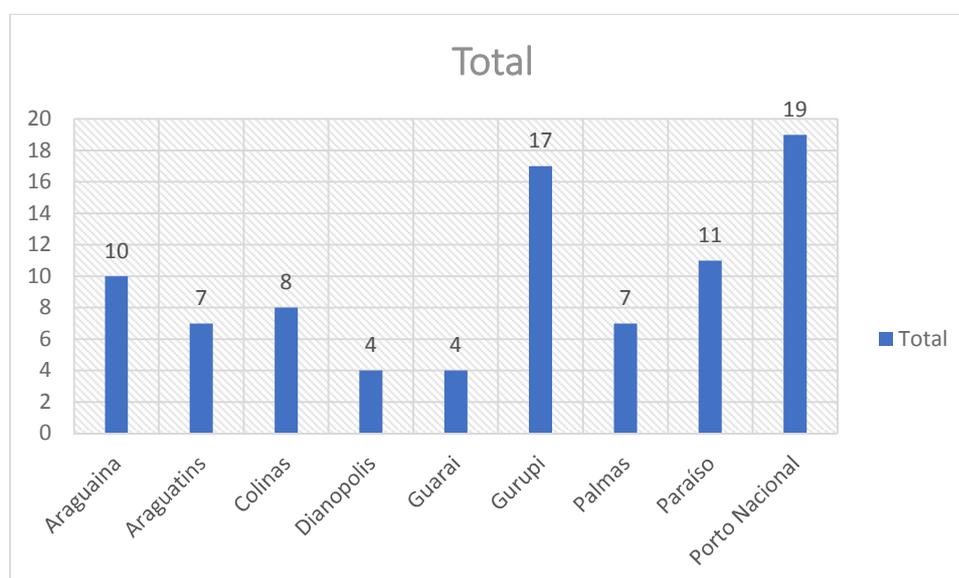


<b>TOTAL</b>	7	10	7	8	4	4	17	11	19	0
--------------	---	----	---	---	---	---	----	----	----	---

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor. (2021)

A tabela acima demonstra a pontuação que cada município obteve em comparação a pontuação total atribuída para cada demonstrativo. Nota-se que nenhum deles conseguiu cumprir com unanimidade às recomendações, e mesmo que os dois estados que não elaboraram NE's fossem excluídos desta análise o resultado não seria diferente. Nenhuma das recomendações da DFC foi atendida e as recomendações mais observadas por eles foram as do balanço patrimonial, pois apenas um município não atendeu a nenhuma recomendação, além do que não elaborou NE.

Gráfico 1: Pontuação obtida pelos municípios que elaboraram NE's



Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

O gráfico acima evidencia que o município que mais se aproximou do atendimento de 50% das recomendações foi Porto Nacional, seguido de Gurupi e Paraíso. E os que menos se aproximaram, com alguma pontuação, foram Dianópolis, Guaraí, Araguatins, Araguaína e Palmas. E ainda teve o município de Tocantinópolis que não aparece no gráfico, porque não tiveram pontuação, pois não elaboraram notas explicativas.

Mediante análises feitas, constatou-se que os maiores municípios do estado do Tocantins no ano de 2018 não elaboraram suas notas explicativas condizentes com as determinações do MCASP, portanto, não foram capazes de disponibilizarem informações complementares suficientes para auxiliar os usuários da informação.

Conforme o resultado e tendo em vista que a norma utilizada para extração dos critérios foi o MCASP, cabe ressaltar que já existiam legislações anteriores a esta e que eram bem claras em relação as notas, é possível e também esperado que nos próximos anos que eles passem a observar e cumprir com mais afinco as recomendações do Manual.

## **CAPÍTULO 5 – CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES**

Considerando as análises realizadas nas notas explicativas dos 10 maiores municípios do estado do Tocantins em comparação com as normas de contabilidade aplicadas ao setor público acerca da sua elaboração, tendo sido os critérios traçados pelo MCASP o instrumento utilizado, notou-se que Tocantinópolis não elaborou notas explicativas às demonstrações contábeis, e que dos que elaboraram, nenhum atendeu de forma integral ou satisfatória as recomendações do MCASP. O município que mais se aproximou do atendimento a 50% das recomendações foi Porto Nacional, e os que mais se distanciaram do atendimento, foram Dianópolis e Guaraí.

A respeito do cumprimento da legislação verificou-se que 90% atenderam a pelo menos 2 itens, enquanto que 10% não atendeu a nenhum, isso porque julgou não ser necessária a elaboração da peça. É importante que os profissionais se atenham ao que é expresso no MCASP quanto a obrigatoriedade de elaboração e observância ao que é disposto, tendo em vista que a instrumentalização do controle social é um de seus objetivos, tornando-o um aliado da sociedade e entidades que regulam a ação de agentes públicos que são incumbidos de gerir o patrimônio público, portanto, a inobservância aos seus preceitos fere o alcance de seu objetivos e dificulta a atuação popular no controle dos gastos públicos.

Foi realizado um checklist e analisado conforme pontuação o nível de atendimento aos requisitos apresentados no MCASP para a elaboração das notas explicativas. Constatou-se uma deficiência quanto a observância a esses preceitos, bem como um descuido a verdadeira finalidade das NE's. Confirmou-se que as prefeituras analisadas no Estado do Tocantins quanto a elaboração e divulgação de NE's em 2018 ainda é incipiente no tocante a observância aos preceitos normativos vigentes. Verificou-se, na pesquisa, que o maior indicador de 32,75% foi encontrado em Porto Nacional e o menor de 6,9% em Dianópolis e Guaraí, ficando muito aquém do exigido na legislação.

Em resposta ao primeiro objetivo específico, com relação aos pareceres emitidos pelo TCE-TO acerca das NE's do ano de 2017, ano anterior ao das NE's analisadas por esta pesquisa, notou-se uma uniformidade nas recomendações emitidas, visto que a todos os municípios, sem exceção, foram recomendados a observância aos normativos vigentes quanto a elaboração das NE's, diante disso e com base nas análises feitas observa-se que os municípios em 2018 incorrem nos mesmos erros do ano anterior e que de certo modo não acataram totalmente ao que foi recomendado por este órgão regulador.

Com relação ao segundo objetivo específico da pesquisa, a transparência dada as NE's é desastrosa, por dias seguidos e através de investigações, constatou-se que no portal da transparência de nenhum das prefeituras as NE's foram publicadas, deixando assim de servir ao propósito a qual foram criadas, que é o de auxiliar e dar suporte as informações contidas nas demonstrações contábeis, além disso, apurou-se que os portais e-sic de solicitação de acesso a informação e as ouvidorias dos municípios não funcionam com presteza e eficiência em atender ao cidadão, descumprindo assim, a lei federal de acesso a informação de nº 12.527/11. Dos 10 chamados abertos e posteriormente reabertos num intervalo de 30 dias, pois o primeiro não foi atendido, apenas obteve-se retorno de Palmas e Guaraí, os demais municípios seguem até hoje sem resposta a solicitação de acesso as NE's. Lembrando que, mecanismos como o e-sic e ouvidorias foram criados com o objetivo de fomentar o aumento da participação popular no controle dos atos dos agentes públicos, e sua ineficiência fere princípios como o da transparência e eficiência, comprometendo assim o a atuação do controle social e de uma gestão democrática.

Para alcançar o terceiro objetivo específico proposto, foram feitas análises qualitativas do conteúdo expresso em cada uma das NE's em comparação com o que é recomendado pelo MCASP. Foi apontado no capítulo 4 que as informações encontradas que o atendimento é escasso, visto que, apenas 30% publicaram NE a DFC das quais nenhuma atendeu a um item sequer do Manual, quanto a DVP apenas Araguaína, Gurupi, Paraíso e Porto Nacional foram os únicos a elaborar NE e somente Paraíso atendeu parcialmente a um dos itens recomendados. As NE's elaboradas ao BP foram as que mais apresentaram atendimento aos requisitos do MCASP, isso porque, 80% elaboram e atenderam a pouco mais da metade dos requisitos, e ficando apenas Dianópolis sem atender a nenhum deles. Pelo menos metade dos municípios publicaram NE ao BF, mas somente 60% dos que publicaram atenderam a pelo menos um item.

Diante deste cenário, pode-se atribuir o resultado encontrado a consequência do processo de adequação às novas exigências, percebe-se que existe uma aparente distância de

atendimento entre os municípios, uma vez que alguns deles nem mesmo apresentaram as notas a alguns dos demonstrativos obrigatórios, e que outros atenderam a poucas recomendações e alguns atenderam a quase metade delas. Percebe-se que existem necessidade de melhor preparação dos profissionais da área, os que já estão atuando devem se ater a curso de formação continuada de atualização e os que ainda estão na universidade precisam sair com uma base maior a respeito do tema, afim de que sejam superados esses obstáculos.

O estudo, infelizmente, deparou-se com algumas limitações, como já destacado em parágrafo anterior, com o intuito de contornar o problema entrou-se em contato com a ouvidoria do TCE-TO que forneceu de pronto todas as NE's analisadas, elas só foram obtidas poucos dias antes da conclusão deste trabalho, através do *site* do TCE-TO na aba de prestação de Contas consolidadas das prefeituras.

Mediante o apresentado, fica cravada a importância do empenho que deve ser feito pelas unidades de ensino superior ao ofertar na ementa das disciplinas de contabilidade pública o ensino das notas explicativa segundo o que é estabelecido pelos normativos, visando colocar no mercado de trabalho profissionais qualificados e que compreendam que o seu papel é o de ajudar a fomentar o controle social.

Este trabalho teve como finalidade auxiliar no preenchimento de lacunas relacionadas a utilização das normas aplicadas as NE's e os desafios e limitações para melhorá-las. Assim, espera-se a continuidade dos trabalhos que possam abordar com mais profundidade os desafios encontrados.

Como sugestão para futuras pesquisas, o estudo pode avançar ainda aumentando a composição da amostra, realizando a mesma pesquisa em outros anos, com o intuito de medir o grau de avanço no atendimento das recomendações do MCASP e poderá ainda ser feito um levantamento das dificuldades mais recorrentes encontradas pelos municípios na elaboração das NE's de acordo com os critérios.

Ademais, é importante destacar que os resultados obtidos neste estudo não podem cair em generalização, devido às limitações da amostra, porém podem ser considerados consistentes na sua qualidade e extensão.

## REFERÊNCIAS

ABREU, M. H. de.; BEZERRA FILHO, J. E.; MELO, T. de. S.; BARROS, L. E. V.; KALIL, J. P. A. Notas explicativas às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público: proposta para garantir um mínimo de transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. **Seminários de administração**. XXI SemeAD. Nov. (2018)

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V.. **Direito administrativo descomplicado**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AUGUSTINHO, S. M; OLIVEIRA, A. G. de. A Contabilidade Pública Como Instrumento de Controle Social: Realidade Empírica? **Revista de Informação Contábil**, [S.l.], v. 8, n. 2, p. 49-68, fev. 2015.

AVELINO, B. C.; COLAUTO, R. D.; ANGOTTI, M. Política de evidenciação de informações do setor público no estado de Minas Gerais. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 31, n. 2, p. 47-61, 2012.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, São Paulo: Atlas, 2015.

BEZERRA FILHO, J. E.; ABREU, M. H. de.; NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO: Proposta de estrutura mínima para atendimento à convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. **Revista do Tesouro Nacional**. Vol.17 N°1 (janeiro-abril). (2017)

BIZERRA, A. L. V, ALVES, F. J dos S., & RIBEIRO, C. de M. de A. Governança pública: uma proposta de conteúdo mínimo para os relatórios de gestão das entidades governamentais. In: **ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO**, 36., 2012, Salvador. Anais Eletrônicos... Salvador: ANPAD, 2012.

BRAGA, I. B. (2015). **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.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: . Acesso em: 05 dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm). Acesso em 4 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm) . Acesso em 4 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por ações. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em 4 out. 202.

BUSHMAN, R.; PIOTROSKI, J.; SMITH, A. **What determines corporate transparency?** *Journal of Accounting Research*, Chicago, EUA, v. 42, p. 1-53, 2004.  
CAMERON, W. (2004). Public *accountability*: effectiveness, equity, ethics. *Australian Journal of Public Administration*, 63(4), 59-67.

CAMPOS, L. C.; LEMES, S. Ensino de notas explicativas nos cursos de ciências contábeis de universidades públicas brasileiras. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 12, n. 1, p. 249-282, 2013.

CARVALHO, A. I. de. **Conselhos de Saúde no Brasil: participação cidadã e controle social**. Rio de Janeiro: Fase/Ibam, 1995.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Normas Internacionais de Contabilidade Para o Setor Público. 2010. Disponível em: . Acesso em: 20 abr 2020

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP: **Estrutura Conceitual**, de 23 de setembro de 2016. Brasília, DF, 2016.

CRUBELATTE, J. M. (2004). Participação como controle social: Uma crítica das estruturas organizacionais flexíveis. **RAE-eletrônica**, 3(2). Disponível em [www.rae.com.br/electronica/index.cfm?FuseAction=Artigo&ID=111&Secao=FOR\\_ESTCRI&V](http://www.rae.com.br/electronica/index.cfm?FuseAction=Artigo&ID=111&Secao=FOR_ESTCRI&V).

DANTAS, J. A. et al. Determinações de refazimento/republicação de demonstrações financeiras pela cvm: o papel dos auditores independentes. **Revista Universo Contábil**, Blumenau: FURB, v. 7, n. 2, p. 45-64, abr./jun. 2011.

DE BENEDICTO, S. C.; RODRIGUES, A.; PENIDO, A. M. da Silva; STIEG, C. M. A compreensão dos cidadãos acerca dos demonstrativos públicos: uma análise em três municípios mineiros. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-

GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2011. Anais... Rio de Janeiro: Anpad, 2011. CD-ROM.

DI PIETRO, M. S. **Direito Administrativo**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. IFRS: 1º ano análises sobre a adoção inicial do IFRS no Brasil. **IFRS Journal**. 2011.

FRANCO, L. M. G. et al. Nível de divulgação eletrônica da Contabilidade Pública nos Municípios do Paraná no ambiente da internet. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 140-153, abr. 2014. Disponível em <  
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/28160>>.

GALLON, A. V.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Evidenciação Contábil: itens de maior divulgação nos relatórios da administração das empresas participantes dos níveis de governança da Bovespa. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, v. 19, n. 2, p. 141-165, abr./jun. 2008.

GALLON, A.V. et al. A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 79-96, jan./abr. 2011.

GODOY, A. A. de J.; COSTA, S. R. C. Evidenciação, divulgação ou *disclosure*: aspectos teóricos e aplicações ao mercado financeiro. **Revista FCV Empresarial, Maringá**, v. 1, p. 151-165, 2007.

GUIMARÃES, C. S., COUTINHO, H. G. (2010). Fundef: Participação Social e Gestão Democrática ou Conselho Governamental com participação tutelada?. **Revista Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v.2, n.2, p. 158-179, abr./jun., 2010. Disponível em: <  
<http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/28/147#.WA9RXeUrJdg>>.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F.; **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

HOLTZ, L; SANTOS, O. M dos: **Legibilidade das notas explicativas das empresas brasileiras de capital aberto**. 16 de janeiro de 2019. Rio de Janeiro, RJ, 2019. IASB. **Conceptual Framework for Financial Reporting**. ED/2015/3. London, Out. 2015(a).

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. -8 ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

LEITE, G. D. S.; **Notas explicativas às demonstrações contábeis no setor público: análise de sua aplicação nos demonstrativos do estado do Mato Grosso**. Unisul. Març. 2018.

MANNHEIM, K. *Sociologia Sistemática: uma introdução ao estudo de sociologia*. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1971.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO. (2010). Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, DF. Disponível em: . Acesso em: 27 abr. 2016..

MARQUES, M. da C. da C. Aplicação dos Princípios de Governança Corporativa Aplicados ao Setor Público. Revista de Administração Contemporânea, v. 11, n. 2, p. 11-26, Abr./Jun. 2007. Disponível em: . Acesso em: 25 out. 2016.

MENESES, A. F. de; PETER, M. da G. A. Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓSGRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., Florianópolis, 2012. Anais eletrônicos... Disponível em: . Acesso em: 10 abr. 2013

MORAES, V. L. de. Reflexos das NBCASPs sobre o balanço patrimonial das entidades do setor público estatal: uma análise em relação à Lei nº 4.320/194. 2010. 68 f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. **NBC T 16 - Norma Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Recuperado em 20 de outubro de 2016, de <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

OLIVEIRA, A. B.; FLÔRES, F. D.; PINTO, N. G. M. Transparência e 'Accountability': Uma Análise das Universidades Federais do Rio Grande do Sul À Luz dos Princípios de Governança da Administração Pública Federal. Reunir: **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 2, p. 12-22, 2020.

OLIVEIRA, A. G. da.; AUGUSTINHO, S. M. A contabilidade pública como instrumento de controle social: realidade empírica? **Revista de Informação Contábil**, v.8, n. 2 (2014).

OLIVEIRA, S. L. **Tratamento de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 2001.

PINHEIRO, P. B.; IUDÍCIBUS, S. de.; SALOTTI, B. M.; GALEGALE, N. V. : A materialidade aplicada para a divulgação de informações nas notas explicativas. **Revista ENIAC Pesquisa, Guarulhos (SP)**, V.6, n.2, jun.- dez. (2017)

PINHO, J. A. de; SACRAMENTO, A. R. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? \*. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 43(6), p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 43, p. 1343-1368, 2009.

RICHARDSON, R. J. Pesquisa social: **métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHARF, L.; BORGERT, A.; PAES, S. G. **A Depreciação e a Capacidade Informativa das Notas Explicativas e Quadros Suplementares**. In: VIII Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2008, São Paulo. Anais Eletrônico...São Paulo: USP, 2008.

SILVA, T. D. R. da.; CALADO, J. E. de. S.; SANTOS, J. S. dos.; CAMPOS, C. V. Análise das Notas Explicativas dos Demonstrativos Contábeis dos Estados do Nordeste Brasileiro. **3º Congresso de contabilidade e governança. Brasília – DF. Dez. (2017)**

ZORZAL, L; RODRIGUES, G. M. *Disclosure* e Transparência no Setor Público: Uma Análise Da Convergência Dos Princípios de Governança. Londrina, v.20, n.3, p,113 – 146, set/dez. 2015. Site: <http://www.uel.br/revistas/informacao/>