

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
FACE - FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
ECONOMIA
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
EM REDE NACIONAL

MICHELI LUANI PEREIRA

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DO ATIVO IMOBILIZADO DAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE A PARTIR DOS RELATÓRIOS
CONTÁBEIS DE PROPÓSITOS GERAIS

DOURADOS/MS

2024

MICHELI LUANI PEREIRA

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DO ATIVO IMOBILIZADO DAS
UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE A PARTIR DOS
RELATÓRIOS CONTÁBEIS DE PROPÓSITOS GERAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional da Universidade Federal da Grande Dourados (PROFIAP/UFGD), como requisito para a obtenção do título de Mestra em Administração Pública.

Linha de Pesquisa: Administração Pública e Organizações.

Orientador: Prof. Dr. Josimar Pires da Silva

DOURADOS/MS

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

P436e Pereira, Micheli Luani

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DO ATIVO IMOBILIZADO DAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS: Uma análise a partir dos Relatórios Contábeis de propósitos gerais
[recurso eletrônico] / Micheli Luani Pereira, Josimar Pires da Silva. -- 2025.

Arquivo em formato pdf.

Orientador: Josimar Pires da Silva.

Dissertação (Mestrado em Administração Pública)-Universidade Federal da Grande Dourados,
2025.

Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:

<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Evidenciação Contábil. 2. Divulgação. 3. Relatórios Contábeis. 4. Universidades Federais. 5.
Ativo Imobilizado. I. Pires da Silva, Josimar . II. Silva, Josimar Pires Da. III. Título.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

©Direitos reservados. Permitido a reprodução parcial desde que citada a fonte.



ATA DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA POR MICHELI LUANI PEREIRA, ALUNA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE NACIONAL, ÁREA DE CONCENTRAÇÃO "ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA".

Aos nove dias do mês de janeiro do ano de dois mil e vinte e cinco, às nove horas, em sessão pública, realizou-se na Universidade Federal da Grande Dourados, a Defesa de Dissertação de Mestrado intitulada **"EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DO ATIVO IMOBILIZADO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS: Uma análise a partir dos Relatórios Contábeis de propósitos gerais "**, apresentada pela mestrandia Micheli Luani Pereira, do Programa de Pós-graduação em Administração Pública em Rede Nacional, à Banca Examinadora constituída pelos membros: Prof. Dr. Josimar Pires da Silva/UFMT (presidente/orientador), Prof.^a Dr.^a Mariana Pereira Bonfim/UFG (membro titular interno), Prof. Dr. Emerson Santana de Souza/UFG (membro titular externo). Iniciados os trabalhos, a presidência deu a conhecer à candidata e aos integrantes da banca as normas a serem observadas na apresentação da Dissertação. Após a candidata ter apresentado a sua Dissertação, os componentes da Banca Examinadora fizeram suas arguições. Terminada a Defesa, a Banca Examinadora, em sessão secreta, passou aos trabalhos de julgamento, tendo sido a candidata considerada aprovada. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente ata, que vai assinada pelos membros da Comissão Examinadora.

Dourados/MS, 09 de janeiro de 2025.

Documento assinado digitalmente
gov.br JOSIMAR PIRES DA SILVA
Data: 27/01/2025 13:43:28-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Josimar Pires da Silva
Presidente/orientador

Documento assinado digitalmente
gov.br MARIANA PEREIRA BONFIM
Data: 27/01/2025 14:15:43-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof.^a Dr.^a Mariana Pereira Bonfim
Membro Titular Interno

Documento assinado digitalmente
gov.br EMERSON SANTANA DE SOUZA
Data: 27/01/2025 16:59:35-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Emerson Santana de Souza
Membro Titular Externo

(PARA USO EXCLUSIVO DA PROPP)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus pela minha vida. Ela é feita de momentos bons e ruins, altos e baixos, os quais além de motivarem o início do mestrado, mostraram que sempre virão acompanhados de uma nova lição e um novo aprendizado. A Deus agradeço também pela minha saúde e capacidade física e mental, que foram essenciais para superação dos desafios enfrentados durante o curso e principalmente, durante a escrita deste trabalho.

À minha família, pelo apoio e por sempre acreditarem em mim, em especial aos meus pais, de quem eu busco motivação e por quem eu sempre farei o meu melhor.

Agradeço às colegas de mestrado, Marciana e Sônia, que fraternalmente sempre me apoiaram, auxiliaram e dividiram os esforços e dificuldades encontradas durante o curso.

Agradeço ao meu orientador, professor Josimar Pires da Silva por todas sábias e atenciosas contribuições. Além dos membros da banca de avaliação, que atenciosamente dedicaram seu tempo para a valiosa colaboração.

Também gostaria de agradecer à FACE/UFGD, ao PROFIAP e aos professores por todo aprendizado adquirido.

RESUMO

É por meio da evidenciação dos elementos patrimoniais que se coloca à disposição do usuário, as informações mais precisas, claras e transparentes, de forma a possibilitar uma melhor compreensão da situação da entidade. Neste sentido, esta pesquisa tem como objetivo, avaliar o nível e a evolução da evidenciação contábil do Ativo Imobilizado, bem como as variáveis determinantes dessa evidenciação, apresentadas por 61 universidades federais brasileiras, no período de 2019 a 2023, a partir dos seus Relatórios contábeis de Propósitos Gerais. No primeiro capítulo, foi desenvolvido um *checklist* baseado na NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, de forma a pontuar dicotomicamente os itens exigidos pela norma e assim, identificar o nível de evidenciação das instituições ao longo do período selecionado. Já no segundo capítulo, foram definidas variáveis explicativas para investigar a respectiva influência, na evidenciação do ativo imobilizado das UF's, com auxílio da técnica estatística de regressão linear múltipla, com dados em painel. Fundamenta-se no conceito de evidenciação, apresentada por relatórios contábeis, no contexto de convergência para as normas internacionais de contabilidade do setor público e das universidades federais brasileiras, alinhadas a uma maior transparência, prestação de contas e aumento da qualidade das informações. Dentre as contribuições está a realização do que se assemelha a uma avaliação pós implementação (*Post-implementation reviews - PIR*) das normas internacionais de contabilidade aplicadas no Brasil e, o aprofundamento na realidade do setor público brasileiro, verificando a aderência dos procedimentos contábeis e as variáveis determinantes de sua divulgação. No capítulo 1, os resultados mostram uma evidenciação insuficiente, tendo em vista o baixo nível encontrado, mas é possível compreender um avanço quando considerado o período analisado. No segundo capítulo, foi possível concluir que, conforme expectativa teórica, o tamanho das universidades em número de alunos e de docentes e, a sua receita orçamentária realizada, possuem relação e, portanto, determinam o nível de evidenciação do ativo imobilizado. Os achados reforçam a percepção de que a implementação das Normas Internacionais de Contabilidade tem avançado mas necessita de atenção à contabilidade e à gestão pública, para que essa evidenciação reflita fidedignamente os fenômenos ocorridos.

Palavras-chave: Normas Internacionais; Evidenciação Contábil; Divulgação; Relatórios Contábeis; Universidades Federais; Ativo Imobilizado.

ABSTRACT

It is through the disclosure of heritage elements that the most intelligent, clear and transparent information is made available to the user, in order to enable a better understanding of the entity's situation. In this sense, this research aims to evaluate the level and evolution of accounting disclosure of Fixed Assets, as well as the determining variables of this disclosure, presented by 61 Brazilian federal universities, in the period from 2019 to 2023, based on their accounting reports of General Purposes. In the first chapter, a checklist was developed based on NBC TSP 07 - Fixed Assets, in order to dichotomously score the items required by the standard and thus identify the level of disclosure of institutions throughout the selected period. In the second chapter, explanatory variables were defined to investigate their respective influence on the disclosure of fixed assets of the UFs, with the aid of the statistical technique of multiple linear regression, with panel data. It is based on the concept of disclosure, presented by accounting reports, in the context of convergence towards international accounting standards for the public sector and Brazilian federal universities, aligned with greater transparency, accountability and increased quality of information. Among the contributions is carrying out what resembles a post-implementation review (PIR) of the international accounting standards applied in Brazil, a stage already carried out by the IASB and, deepening the reality of the Brazilian public sector, verifying the adherence to accounting procedures and the variables determining their disclosure. In chapter 1, the results show insufficient disclosure, given the low level found, but it is possible to understand progress when considering the period analyzed. In the second chapter, it was possible to conclude that, according to theoretical expectations, the size of universities in terms of number of students and teachers and their realized budget revenue are related and, therefore, determine the level of disclosure of fixed assets. The findings reinforce the perception that the implementation of International Accounting Standards has advanced but requires attention to accounting and public management, so that this disclosure reliably reflects the phenomena that occurred.

Keywords: International Standards; Accounting Evidence; Disclosure; Accounting Reports; Federal Universities; Fixed Assets.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - <i>Checklist</i> - Divulgação do Ativo Imobilizado (Continua)	31
Quadro 1 - <i>Checklist</i> - Divulgação do Ativo Imobilizado (Continuação).....	32
Quadro 1 - <i>Checklist</i> - Divulgação do Ativo Imobilizado (Continuação).....	33
Quadro 2 - Variáveis analisadas	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Nível médio de evidenciação por Universidade.....	36
Tabela 2 - Nível de evidenciação – Evolução (Continua).....	37
Tabela 2 - Nível de evidenciação – Evolução (Continuação)	38
Tabela 2 - Nível de evidenciação – Evolução (Continuação)	39
Tabela 3 - Estatística Descritiva	57
Tabela 4 - Análise da Regressão das variáveis.....	58

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AL	Alunos
AT	Ativo Total
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DOC	Docentes
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IES	Instituição de Ensino Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IMOB	Imobilizado
IN	Instrução Normativa
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants</i>
FURG	Universidade Federal do Rio Grande
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público
NE	Nível de Evidenciação
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PERFGU	Perfil do Gestor universitário
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PIR	<i>Post-implementation reviews</i>
RCPG	Relatório Contábil de Propósitos Gerais das Entidades do Setor Público
SIADS	Sistema Integrado de Gestão Patrimonial
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UF	Universidade Federal
UFABC	Fundação Universidade Federal do ABC
UFAC	Fundação Universidade Federal do Acre
UFAL	Universidade Federal de Alagoas

UFAM	Fundação Universidade do Amazonas
UFAPE	Universidade Federal do Agreste de Pernambuco
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFCA	Universidade Federal do Cariri
UFCAT	Universidade Federal de Catalão
UFCG	Universidade Federal de Campina Grande
UFCSPA	Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre
UFDPAR	Universidade Federal do Delta do Parnaíba
UFERSA	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFFS	Universidade Federal da Fronteira Sul
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFGD	Fundação Universidade Federal da Grande Dourados
UFJ	Universidade Federal de Jataí
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFMA	Fundação Universidade Federal do Maranhão
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFMS	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
UFMT	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso
UFNT	Universidade Federal do Norte do Tocantins
UFOB	Universidade Federal do Oeste da Bahia
UFOP	Universidade Federal de Ouro Preto
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará
UFPA	Universidade Federal do Pará
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPEL	Universidade Federal de Pelotas
UFPI	Fundação Universidade Federal do Piauí
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFR	Universidade Federal de Rondonópolis
UFRA	Universidade Federal Rural da Amazônia

UFRB	Universidades Federal do Recôncavo da Bahia
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRR	Universidade Federal de Roraima
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UFS	Fundação Universidade Federal de Sergipe
UFSB	Universidade Federal do Sul da Bahia
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFSCAR	Fundação Universidade Federal de São Carlos
UFSJ	Universidade Federal de São João Del-Rei
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
UFT	Fundação Universidade Federal do Tocantins
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UFVJM	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
UNB	Fundação Universidade de Brasília
UNIFAL	Universidade Federal de Alfenas
UNIFAP	Fundação Universidade Federal do Amapá
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
UNILA	Universidade Federal da Integração Latino-Americana
UNILAB	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira
UNIPAMPA	Fundação Universidade Federal do Pampa
UNIR	Fundação Universidade Federal de Rondônia
UNIRIO	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
UNIVASF	Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco
UPC	Unidade Prestadora de Contas
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO GERAL	13
CAPÍTULO 1 - NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DO ATIVO	
IMOBILIZADO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS	17
RESUMO.....	17
1 INTRODUÇÃO	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE AOS PADRÕES INTERNACIONAIS	20
2.2 RELATÓRIO CONTÁBIL DE PROPÓSITOS GERAIS E A EVIDENCIAÇÃO	22
2.3 CONTEXTO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS	27
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	29
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	29
3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA E FONTE DE DADOS	30
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	34
5 CONCLUSÕES.....	411
REFERÊNCIAS	41
CAPÍTULO 2 - DETERMINANTES DO NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL	
DO ATIVO IMOBILIZADO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS ...	49
1 INTRODUÇÃO	51
2 HIPÓTESES DE PESQUISA.....	52
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	55
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	57
5 CONCLUSÕES.....	60
REFERÊNCIAS	61
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66

INTRODUÇÃO GERAL

O fenômeno da globalização e a dinamização do mercado mundial tem exigido informações comparáveis entre os países, o que refletiu em diversas modificações da Contabilidade, inicialmente no âmbito empresarial e posteriormente no setor público (Soares e Scarpin, 2010; Silva Júnior, 2018). Diante deste cenário, o *International Accounting Standards Board* (IASB) manifestou sua Declaração de Missão com foco na obtenção de informações contábeis de alta qualidade, que proporcione, além da comparabilidade, transparência e eficiência nos mercados globais (Jorissen, 2015).

Para isso, foi desenvolvido um conjunto único de normas contábeis globais, compreensíveis e praticáveis. Em parceria, o *International Federation of Accountants* (IFAC), busca estabelecer e promover a adesão aos padrões profissionais, além de promover a convergência internacional de normas por meio das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

No setor público, de modo geral, as IPSAS objetivam a harmonização dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, a avaliação de ativos e passivos, bem como a forma de evidenciação da apuração do resultado do exercício, da situação financeira e das mutações do patrimônio líquido (Soares e Scarpin, 2010). Além disso, a decisão de se adotar as IPSAS, proporciona vários benefícios, como destacado pela IFAC (2014): (1) maior transparência e prestação de contas no setor público, (2) aumento da qualidade das informações contábeis, (3) potencial de melhoria na tomada de decisão, (4) governos mais responsáveis perante seus eleitores, (5) monitoramento da dívida pública e, (6) maior confiança dos *stakeholders* (Roberto e Gama, 2016).

No Brasil, o início da internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público ocorreu com a criação de um Comitê Gestor e o desenvolvimento de ações no sentido de promover as mudanças necessárias para a convergência. Neste contexto, as práticas contábeis do setor público foram revistas e a contabilidade passou também a ser utilizada para o adequado controle do patrimônio. Outro passo importante, foi a emissão do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), a implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e a Portaria STN nº 634/2013, que editou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) (STN, 2023).

Atualmente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), possui autorização da IFAC para realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais

pronunciamentos em formato eletrônico no Brasil. Desta forma, elaborou e aprovou a NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, alinhada com a IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/IFAC).

A referida norma, destaca as principais questões a serem consideradas na contabilização do ativo imobilizado, no entanto, enquanto a informação traz o conteúdo, a divulgação abrange o conteúdo, a forma, a motivação e o veículo (Yamamoto e Salotti, 2006). Por esse motivo, a prática do *disclosure* também se faz importante, pois não significa apenas divulgar ou evidenciar, mas fazer uma divulgação com qualidade, oportunidade e clareza (Dantas, Zendersky e Niyama, 2004).

Relacionando as mudanças advindas do processo de convergência com o *disclosure*, Macedo, Machado e Machado (2013) indicam uma melhoria, tanto em quantidade, quanto em qualidade, consequentemente aprimorando a relevância e qualidade da informação contábil e conduzindo a uma maior confiabilidade em seus ativos (Lima *et al.*, 2010; Zonatto *et al.*, 2011).

A evidenciação, além de fornecer informações úteis para a tomada de decisões e para os diversos tipos de usuários (Hendriksen e Breda, 1999; Iudícibus e Rios, 2021), tende a assegurar a transparência, promover uma melhor compreensão da forma como os recursos confiados à gestão estão sendo aplicados, permitir uma avaliação da gestão dos recursos públicos e, a partir deles subsidiar a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) por parte dos gestores e das entidades (TCU, 2024).

É através dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG's), que são evidenciadas e os usuários encontram informações sobre a entidade pública. Nesse sentido, é possível entender que a apresentação dos respectivos relatórios e das Demonstrações Contábeis do setor público juntamente de suas notas explicativas, são uma das formas de evidenciação ou *disclosure*, permitindo que os leitores acessem e compreendam as informações contábeis bem como os elementos que possam afetar os resultados da instituição.

Apesar dos avanços obtidos pelo IASB e IFAC na implementação de um conjunto único de normas por todos os países, nota-se uma lacuna referente aos estudos e abordagem do setor público, pois dentre os trabalhos já consultados (Silva e Pinheiro, 2012; Kaveski, Carpes e Klann, 2015; Farias *et al.*, 2016; Souza *et al.*, 2019), o foco é analisar a evidenciação de empresas no setor privado. O presente estudo teve como premissa o fato de que a convergência às Normas Internacionais resulta em um maior nível da prática da evidenciação contábil e por consequência, a aplicação das NBC's TSP, resulta em demonstrações contábeis que se

enquadram como apresentações adequadas e de qualidade. No entanto, para se ter um controle sobre essa qualidade das informações evidenciadas, se faz necessário uma avaliação dessas demonstrações, que podem ser verificadas pelo conjunto de características qualitativas que elas apresentam.

Nesse contexto, tem-se a problemática do presente estudo: Qual o nível, evolução e determinantes da evidenciação do ativo imobilizado das Universidades federais? Portanto, o objetivo geral, é avaliar o nível e a evolução da Evidenciação contábil do grupo Ativo Imobilizado das Universidades federais, verificando quais são as suas variáveis determinantes, entre os anos de 2019 a 2023, a partir dos Relatórios Contábeis. Por consequência, os objetivos específicos são definidos e respondidos em dois capítulos.

O Capítulo 1, apresenta uma análise do Nível de evidenciação do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras, através dos Relatórios contábeis de propósitos gerais do setor público, com base em um *checklist* elaborado a partir da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, e sua evolução ao longo dos anos. Portanto, serão analisadas as demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas (NE's) e, a declaração do contador responsável, divulgados nos sítios eletrônicos das instituições, com o intuito de verificar se a evidenciação é feita de acordo com a NBC TSP 07, consoante aos padrões internacionais de contabilidade. Já o Capítulo 2, apresenta uma investigação das possíveis variáveis determinantes do Nível de evidenciação encontrado no capítulo anterior.

A relevância do presente estudo está, principalmente, em realizar o que se assemelha a uma avaliação pós implementação (*Post-implementation reviews* - PIR) das normas internacionais de contabilidade aplicadas no Brasil. Este procedimento é uma etapa já realizada pelo IASB e obrigatória no devido processo da Fundação IFRS, onde se conduz uma revisão pós-implementação de cada nova Norma Contábil ou alteração importante, com o objetivo de avaliar se os efeitos da aplicação dos novos requisitos sobre os usuários das demonstrações financeiras, preparadores, auditores e reguladores são os pretendidos quando do seu desenvolvimento. Durante as fases, o IASB analisa pesquisas acadêmicas relevantes e outros relatórios, além de discussões com Comitê de Interpretações das IFRS, os grupos consultivos e outras partes interessadas (IFRS, 2024).

Neste sentido, o presente estudo vai se aprofundar na realidade do setor público brasileiro, de forma a verificar a aderência com os devidos procedimentos contábeis, após a elaboração da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, que provocou grande mudança, passando a reconhecer ganhos e perdas patrimoniais, seguindo critérios adequados de reconhecimento,

atribuição de valor e principalmente, de evidenciação de seus ativos. Sobretudo nas universidades federais, que além de oferecem relevantes serviços públicos para o progresso da educação pública de qualidade, com vistas à formação de profissionais e pesquisadores e a promoção do desenvolvimento científico e tecnológico, se apresentam como um ambiente favorável e produtivo para estudos acerca do tema. Isso porque, são mantidas com dotação orçamentária oriunda de recursos públicos, possuem grande volume de patrimônio gerido e tem autonomia de gestão, permitindo que o tema seja mais bem discutido e possível de controle social.

Presume-se então, que a presente pesquisa possa contribuir de forma teórica, prática e social. De forma teórica, a contribuição está na revisão pós implementação da norma contábil – *Post-implementation reviews* – PIR, já mencionada acima, ao proporcionar uma avaliação da Norma com a realidade e, na grande amostra de entidades e período selecionado para análise; de maneira prática, a contribuição é para os Tribunais de Contas e preparadores das informações contábeis, auxiliando na divulgação das informações e em quais aspectos devem se concentrar. Por fim, a contribuição social, que colabora com a sociedade na verificação de como os recursos públicos estão sendo aplicados dentro das universidades.

De maneira geral, o presente estudo auxiliará (1) identificar o nível de evidenciação do Ativo Imobilizado das universidades federais brasileiras, de acordo com as Normas e padrões estabelecidos (2) perceber o avanço da implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (3) visualizar uma amostra da qualidade da evidenciação no setor público e, (4) constatar as variáveis determinantes para a efetiva evidenciação das informações contábeis.

CAPÍTULO 1 - NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DO ATIVO IMOBILIZADO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo, avaliar o nível e a evolução da evidenciação contábil do ativo imobilizado, de 61 universidades federais brasileiras, no período de 2019 a 2023, a partir dos Relatórios contábeis de Propósitos Gerais. Para isso, foi elaborado um *checklist* baseado nos itens de divulgação exigidos pela NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, de forma a pontuar dicotomicamente cada instituição. Portanto, foram analisados 305 (trezentos e cinco) relatórios contábeis das Universidades Federais, mais especificamente, a parte onde se apresenta o Balanço Patrimonial, as notas explicativas e a Declaração do Contador, buscando pelos 24 subitens de divulgação do ativo imobilizado. Os resultados mostram um baixo nível de evidenciação, onde nenhuma universidade atingiu nível máximo, merecendo destaque positivo a UNILA com 39%, a UFBA com 18% e a UFF com 15,4%. E como destaque negativo, apresentando o menor nível de evidenciação, a UFSB, com 5,4%. Os números sugerem que os esforços para atendimento à NBC ainda são limitados, mas tem obtido avanço ao longo do período analisado. Constatou-se a apresentação de relatórios amplos, mostrando informações acerca da composição e variação do patrimônio em comparação ao período anterior, carecendo de informações específicas obrigatórias e solicitadas pela NBC TSP.

Palavras-Chave: Normas Internacionais; Evidenciação Contábil; Relatórios Contábeis; Ativo Imobilizado; Universidades Federais.

ABSTRACT

The present study aims to evaluate the level and evolution of accounting disclosure of fixed assets, of 61 Brazilian federal universities, in the period from 2019 to 2023, based on General Purpose Accounting Reports. To this end, a checklist was created based on the disclosure items required by NBC TSP 07 - Fixed Assets, in order to score each institution dichotomously. The results show a low level of disclosure, where no university reached the maximum level, with UNILA standing out with 39%, UFBA with 18% and UFF with 15.4%. The numbers suggest that efforts to respond to NBC are still limited, but progress has been made throughout the

period analyzed. It was found that broad reports were presented, presenting information about the composition and variation of assets in comparison to the previous period, lacking specific mandatory information requested by NBC TSP.

Keywords: International Standards; Accounting Evidence; Accounting Reports; Fixed Assets; Federal Universities.

1 INTRODUÇÃO

A informação contábil é o alicerce da Contabilidade e caracteriza-se como elemento básico no auxílio aos seus usuários, tornando-se um suporte para a tomada de decisões (Souza *et al*, 2019). Farias *et al.* (2016), destacam que o *disclosure* expressa a divulgação de informações contábeis qualitativas ou quantitativas, compulsórias ou voluntárias, com o intuito de proporcionar informações precisas, que sejam úteis aos usuários e deem suporte suficiente à tomada de decisão.

E por isso, a evidenciação merece destaque, alinhada aos objetivos dos padrões internacionais, fornecem informações úteis para a tomada de decisões e para os diversos tipos de usuários (Hendriksen e Breda, 1999; Iudícibus e Rios, 2021), tendem a assegurar a transparência, promovendo uma melhor compreensão da forma como os recursos confiados à gestão estão sendo aplicados, permitindo uma avaliação da gestão dos recursos públicos e, a partir deles subsidiar a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) por parte dos gestores e das entidades (TCU, 2024).

No cenário de globalização e a dinamização do mercado mundial, em que se busca estabelecer e promover a adesão aos padrões profissionais, é através da convergência internacional de normas e por meio das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que se atingirá benefícios como: (1) maior transparência e prestação de contas no setor público, (2) aumento da qualidade das informações contábeis, (3) potencial de melhoria na tomada de decisão, (4) tornar os governos mais responsáveis perante seus eleitores, (5) monitoramento da dívida pública e, (6) maior confiança dos *stakeholders* (IFAC, 2014; Roberto e Gama, 2016).

No Brasil, nesse enquadramento para a convergência e a internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público, as práticas contábeis do setor público brasileiro foram revistas pelo Comitê Gestor, que foi criado para o desenvolvimento de ações no sentido de

promover as mudanças necessárias. Assim, consoante à finalidade da contabilidade, passou também a ser utilizada para o adequado controle do patrimônio.

É através dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG's), que são evidenciadas e os usuários encontram informações sobre a entidade pública. Este é o caso das universidades federais brasileiras, que como Instituições públicas prestadoras de serviços e como Unidades Prestadoras de Contas (UPC's), devem reportar suas demonstrações contábeis através dos RCPG's, como peças constitutivas de prestações de contas (Araújo e Arruda, 2020).

Nesse sentido, junto às considerações de autores como Murcia e Santos (2009), Souza *et al.* (2019) e Iudícibus e Rios (2021), é possível entender que a apresentação dos respectivos relatórios e das Demonstrações Contábeis do setor público juntamente de suas notas explicativas, é a principal forma de *disclosure* ou evidenciação das informações corporativas permitindo que os leitores acessem e compreendam as demonstrações contábeis bem como os elementos que possam afetar o desempenho da instituição.

Diante do exposto, busca-se responder à seguinte pergunta: No cenário de convergência às Normas Internacionais de contabilidade, qual o nível de evidenciação das universidades federais sobre o ativo imobilizado? Visando responder ao problema, a pesquisa tem como objetivo avaliar o nível e a evolução da Evidenciação contábil do grupo Ativo Imobilizado das Universidades federais, entre os anos de 2019 a 2023, a partir dos Relatórios Contábeis.

O estudo não se justifica apenas pela contribuição teórica à literatura, mas também por se aprofundar na realidade do setor público brasileiro, de forma a verificar a aderência com os devidos procedimentos contábeis, seguindo critérios adequados de reconhecimento, atribuição de valor e principalmente, de evidenciação de seus ativos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

Com o processo de globalização, a harmonização das normas e práticas contábeis é uma consequência inevitável da crescente integração de mercados e políticas. Nesse sentido, Müller, Scherer e Cordeiro (2019) explicam que houve a necessidade de criação de organismos internacionais como o *IASB - International Accounting Standards Board*, que é responsável pela criação, disseminação e utilização regulares de um padrão de normas internacionais, denominadas *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, a fim de buscar a convergência de normas entre os mais diversos países que integram seu quadro de membros.

Entende-se por convergência, o processo de adoção de regras e procedimentos contábeis sob uma mesma base conceitual, portanto, é a adoção de bases sólidas para normas contábeis baseadas em princípios, completas e abrangentes, tornando-se referência para consulta e aplicação de padrões consistentes de contabilidade, sempre sob a perspectiva de um alto nível de qualidade da informação (Vicente, Moraes e Platt Neto, 2012; CFC, 2019).

A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade têm ganhado proporções relevantes nas pesquisas atuais, sendo relacionada significativamente e de forma positiva ao aumento da qualidade das informações contábeis e seus relatórios, maior transparência, maior comparabilidade e redução da assimetria de informação (IFAC, 2014; Silva, *et al*, 2017), fornecimento de informações úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral (Müller, Scherer e Cordeiro, 2019).

Isso tudo tende a facilitar a comunicação entre os gestores e outras partes interessadas, além de reduzir custos de elaboração, divulgação e de auditoria das demonstrações financeiras, eliminando significativamente as diferenças em resultados gerados pelo reconhecimento contábil das operações a partir de um único conjunto de normas (Padoveze, Benedicto e Leite, 2017), visando sempre à eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais (Bezerra Filho e Feijó, 2012).

Segundo Vicente, De Moraes e Platt Neto (2012), o movimento de convergência contábil, teve sua origem vinculada ao setor privado, mas se estendeu ao setor público devido a um propósito em comum: possibilidade de comparar a situação econômico-financeira bem como os resultados de diferentes entidades dentro de uma mesma jurisdição ou entre os países (CFC, 2019), junto a ampliação da qualidade da evidenciação contábil desse setor. Atualmente,

no setor público, ocorre a padronização internacional pela edição das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, denominadas *IPSAS - International Public Sector Accounting Standards* - que são editadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), para a preparação de demonstrações contábeis por entidades do setor, visando melhorar a qualidade da informação contábil e a transparência dessas informações (Delamora *et al.*, 2020).

No Brasil, dentro do contexto de convergência aos padrões internacionais, o processo de mudança iniciou-se com a criação do Comitê Gestor da Convergência, pela Resolução CFC nº 1.103/2007, com o objetivo de identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência (CFC, 2021).

Na sequência, a publicação da Portaria MF nº 184 de 2008, dispôs sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e, ainda determinou à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, o desenvolvimento de ações no sentido de promover essa convergência (Silva Júnior, 2018).

Segundo Silva (2012), o que permite perceber que o Brasil vem orientando sua contabilidade para a convergência com as normas internacionais, é a utilização das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público - NBC TSP, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que possui atribuições legais e regimentais autorizadas pelo IFAC, para realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico (CFC, 2016).

Desta forma, se complementa e aprimora a contabilidade aplicada ao setor público, reforçando de forma detalhada e por meio de suas diretrizes, aspectos que contribuam para o desenvolvimento das informações divulgadas pelos entes públicos (Castro *et al.*, 2018), representando um caminho para uniformização dos procedimentos contábeis internos, boas práticas governamentais com maior transparência, aumento da comparabilidade e informações com mais qualidade (Bezerra Filho e Feijó, 2012; Silva, 2014; Bezerra Filho, 2021).

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, se aplica às entidades do setor público, que elaboram e apresentam demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, quanto à elaboração e divulgação do Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG) (CFC, 2016; CFC, 2017).

Elaborada de acordo com a IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of*

Accountants (IPSASB/IFAC), estabelece em seu conteúdo, o tratamento contábil no que diz respeito ao reconhecimento desse tipo de ativo (Itens 14 a 25), a mensuração dos seus valores contábeis (Itens 26 a 58), os valores de depreciação (Itens 59 a 78) e de perdas por redução ao valor recuperável (Itens 79 a 81) a serem reconhecidos em relação a eles, o seu desreconhecimento (Itens 82 a 87) e, por fim, o procedimento foco da análise deste trabalho, a divulgação (Itens 88 a 94) (CFC, 2017).

A norma em questão, revogou a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão e, é considerada por Marques, Neto e Francisco (2020), como uma inovação trazida ao setor público, que passou a reconhecer os ganhos e as perdas patrimoniais, isso porque, tradicionalmente, a depreciação e reavaliação não eram consideradas na maioria das entidades do setor público.

O Brasil dá continuidade ao processo de convergência da CASP aos padrões internacionais, com outras ações importantes da STN, como a emissão do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que agrega todos os regramentos contábeis com vistas à consolidação das contas públicas em uma única publicação, a implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e a Portaria STN nº 634/2013, que editou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) (CFC, 2019; STN, 2023). Este plano se dá por meio de normativos e orientações técnicas emitidas pela STN, com o intuito de gerir no âmbito da Federação, a implantação gradual dos procedimentos contábeis patrimoniais - PCP, das entidades do setor público, que compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público.

2.2 RELATÓRIO CONTÁBIL DE PROPÓSITOS GERAIS E A EVIDENCIAÇÃO

A Contabilidade é vista como a linguagem financeira universal no mundo dos negócios (Padoveze, Benedicto e Leite, 2017) e representa a ferramenta informacional das organizações. Conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual, o objetivo da contabilidade pública e da elaboração e divulgação da informação contábil, é proporcionar aos seus usuários, informação econômica, física, de produtividade, social e ambiental, ou seja, informações acerca do patrimônio da organização do setor público e suas mutações, de maneira a evidenciar informações úteis, claras e relevantes, necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas (CFC, 2016; Iudícibus e

Rios, 2021), e até mesmo a instrumentalização do controle social (Graciliano e Fialho, 2013; Bezerra Filho, 2021).

Costa, Sprenger e Kronbauer (2019) expõem que dentre as alterações provenientes da aplicação das normas brasileiras de contabilidade convergidas às internacionais, destaca-se a maior evidenciação (*disclosure*) dos elementos patrimoniais, como o ativo imobilizado, escopo deste trabalho. Neste sentido, a NBC TSP Estrutura Conceitual explica que é através dos Relatórios contábeis que se dá transparência à informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, abrangendo assim, as demonstrações contábeis e as suas notas explicativas, além de poder compreender múltiplos relatórios, como a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis (CFC, 2016).

Esses relatórios, são elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral e, possuem papel significativo em fornecer a informação necessária para dar suporte ao cumprimento da obrigação do setor público em prestar contas, assim como o de fornecer informação útil para a tomada de decisão (CFC, 2016). Dentre as informações fornecidas pelos RCPG's estão: a situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa, informação orçamentária e cumprimento da legislação ou outra regulamentação relativa à captação e à utilização de recursos, resultado da prestação de serviços, informações financeiras e não financeiras prospectivas e informação explicativa (CFC, 2016). No âmbito desse estudo, serão analisados os Relatórios Contábeis das Universidades Federais, mais especificamente, o Balanço Patrimonial, as notas explicativas e a Declaração do Contador.

O Balanço Patrimonial, previsto no Art. 105 da Lei 4.320/64, é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública através de contas que representam o patrimônio público, sendo ativos e passivos financeiros e permanentes, saldos patrimoniais, assim como os atos potenciais que são registrados em contas de compensação (Brasil, 2021). As Notas Explicativas, segundo o MCASP, são parte integrante das demonstrações, devendo divulgar as informações requeridas pelas outras NBC's TSP, provendo informação adicional e relevante, não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações (CFC, 2018). Hendriksen e Van Breda (2010) complementam que, as NE's apresentam informações qualitativas que envolvem as demonstrações, dados quantitativos por meio de quadros auxiliares, sempre com o objetivo de facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, para obtenção de uma adequada transparência e evidenciação contábil.

Já a Declaração Anual do Contador, conforme a Macrofunção SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) 02.03.15 – Conformidade Contábil, desempenha um papel de comunicação direta com o usuário da informação contida nas demonstrações contábeis e, também fará parte do Relatório Contábil de encerramento de exercício da entidade. Como primeira peça do referido relatório, é o documento que evidenciará se as demonstrações contábeis encerradas naquele exercício estão, em aspectos relevantes, de acordo com a Lei 4.320/64, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o Manual SIAFI, indicando e alertando ao usuário das informações sobre possíveis inconsistências relevantes, para que eles as considerem em suas análises (STN, 2024).

No campo da contabilidade, e no contexto deste trabalho, adota-se o conceito de que evidenciar, significa ser claro ao disponibilizar aos usuários, informações relevantes e confiáveis acerca dos eventos econômico-financeiros sobre o patrimônio, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, por meio da comunicação (Niyama e Gomes, 1996; Pereira *et al.*, 2005), ou seja, relacionando de forma lógica, os dados com fatos contábeis, que serão reportados e tratados como uma informação útil (Aquino e Santana, 1992).

Enquanto estudos como de Ozório *et al.* (2023), mostram níveis de efetividade da transparência ou disponibilização das demonstrações contábeis aos usuários e relativo aumento ao longo dos anos, este estudo, permite demonstrar a abrangência do termo evidenciação, que não significa apenas publicar o Relatório contábil ou as demonstrações contábeis, mas divulgar com qualidade, de forma apropriada, com oportunidade e clareza, de maneira que se compreenda de imediato o que está sendo comunicado (Aquino e Santana, 1992; Dantas *et al.*, 2005) atendendo às normas internacionais.

Já o termo *disclosure*, também encontrado na literatura, refere-se ao termo divulgação na língua inglesa, explicado por Goulart (2003), como “abertura” da empresa por meio da evidenciação de informações, garantindo a transparência corporativa diante do público e dos participantes de mercado. Farias *et al.* (2016) também se refere ao termo *Disclosure*, como demonstrar, informar, dar transparência e divulgar. Antes de prosseguir com a discussão, é necessário esclarecer que no presente trabalho, os termos evidenciação, divulgação e *disclosure* serão tratados como sinônimos.

A importância de se apresentar um Relatório contábil composto de informações de qualidade, mais precisas e transparentes, está em possibilitar que os usuários compreendam a verdadeira situação da entidade. Galdino, Moura e Cunha (2014), ressaltam que o destaque patrimonial nas evidenciações e variações do patrimônio, tende a reduzir as distorções na

informação e proporcionar maior transparência na gestão governamental e consequentemente melhorias na tomada de decisão na gestão pública. Ou seja, a evidenciação dos elementos patrimoniais coloca à disposição do usuário, informações importantes para a tomada de decisão, proporciona a análise mais aprofundada das contas do setor público, já que para planejar é preciso informação.

Neste contexto, é possível entender que a distorção ou omissão de informações relevantes influenciam as decisões dos usuários. Iudícibus e Rios (2021) explica que a essência é sempre a de apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário, respeitando os conceitos de materialidade e relevância, informando o que realmente é importante. Por este motivo, neste trabalho cabe destacar o que diz Dantas *et al.* (2005) sobre uma evidenciação apropriada: a informação deve atender a atributos indispensáveis, como “o que” e “quanto” evidenciar.

Em relação à “o que evidenciar”, é preciso enfatizar as características qualitativas das informações que se pretende tornar públicas: a) A relevância, diz respeito a capacidade de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil; b) a representação fidedigna, acontece quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material; c) a compreensibilidade, corresponde às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada; d) a tempestividade significa informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão; e) a comparabilidade possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos; e finalmente, f) a verificabilidade, assegura aos usuários que a informação representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar (CFC, 2016).

Hendriksen e Van Breda (1999), alertam que a informação somente é relevante e merecedora de divulgação se é útil para o processo decisório, tornando prejudicial o seu excesso da mesma forma que a sua falta. E os atributos citados acima, tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil.

Por este motivo, a NBC TSP Estrutura Conceitual, assim como o MCASP, explica que a informação deve ser selecionada: para exposição, quando comunicar mensagens-chave no RCPG e, para evidenciação nos RCPG's, quando torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam os usuários a entenderem o que está sendo exposto. Inclusive, essa decisão sobre a seleção da informação exige revisão contínua e crítica, de maneira que uma

nova informação pode tornar redundante a informação existente decorrente de decisão passada (CFC, 2016; STN, 2021). Neste momento, Pereira *et al.* (2005), destaca o cuidado dos profissionais de contabilidade, responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, que vão produzir e evidenciar as informações qualitativas, que na opinião de Iudícibus e Rios (2021), são as mais difíceis de serem avaliadas, aplicando as normas e envolvendo julgamentos subjetivos.

Já o critério de “quanto evidenciar”, diz respeito ao nível de evidenciação que, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), também depende do padrão considerado mais desejável dentre os que são geralmente propostos: divulgação adequada ou *adequate disclosure* (mínimo de divulgação para as demonstrações não serem consideradas enganosas), justa ou *fair disclosure* (trata igualmente os leitores em seu potencial) e completa, dentro do escopo da evidenciação total ou *full disclosure* (pressupõe a apresentação de toda a informação relevante). Dentro do propósito deste estudo e validando o posicionamento de Iudícibus e Rios (2021), os três níveis de divulgação são aplicáveis, afinal, toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e completa. Beuren e Söthe (2009) colaboram, observando que a legislação não inibe a divulgação completa, e na opinião dos autores, é esta que deve ser incentivada, a fim de proporcionar aos gestores a apresentação de todas as informações que julgarem relevantes.

Quanto à forma de apresentação, as demonstrações contábeis formais, representam para Iudícibus e Rios (2021), a principal forma de evidenciação, com a maior quantidade de informações divulgadas. No entanto, há várias outras formas e métodos, como as notas explicativas, informações em quadros e demonstrativos suplementares, parecer da auditoria e relatórios da administração (Hendriksen e Van Breda, 1999; Iudícibus, 2021; Padoveze, Benedicto e Leite, 2017).

Em conexão a este trabalho, ao analisar a aderência das entidades com a NBC TSP 07 Ativo Imobilizado, percebe-se a forma compulsória de evidenciação, quando as informações são exigidas pela legislação, por órgãos reguladores ou órgãos de classe. Beuren e Söthe (2009), explicam que desta forma, são estabelecidos o tratamento contábil e a apresentação mínima das informações contábeis, sendo apresentadas de forma padronizada. Já a evidenciação voluntária, acontece quando as informações não são obrigatórias, mas trazem maior transparência ao processo (Lima, Fonseca e Brito, 2009; Avelino *et al.* 2013). No entanto, Lima, Fonseca e Brito (2009) frisam que o *disclosure* total não deve se restringir às informações exigidas por lei, sendo importante inserir outras que possam embasar as decisões dos usuários.

Portanto, a apresentação das Demonstrações contábeis, é uma das formas de evidenciação ou *disclosure* no setor público. Mas para isso, devem ser elaboradas de maneira que apresente as informações aos usuários de forma clara, precisa, íntegra, e que reflita a situação real e atual da entidade. Assim, presume-se que a aplicação das NBC's TSP, com divulgação compulsória e adicional ou voluntária, quando necessária e de acordo com o processo de julgamento do contador responsável, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como evidenciação adequada e de qualidade.

Fazendo uma relação do presente estudo com a Teoria da Divulgação (*Theory of Disclosure*) trabalhada inicialmente por Robert E. Verrecchia em 1983 e Ronald A. Dye em 1985 (Da Silva, 2023), que busca explicar o fenômeno da divulgação de informações financeiras, a partir de diversas perspectivas, é possível incluir o setor público na categoria em que a divulgação deve ser baseada em eficiência, ou seja, uma divulgação de maior qualidade é eficiente na medida em que reduz a assimetria informacional (Verrecchia, 2001) bem como é capaz de interpretar o silêncio, permitindo inferir que a não divulgação, indica algo errado e os demonstrativos contábeis e fiscais não representam o que se propõem (Da Silva, 2023).

Neste contexto, estudos como de Meneses (2011), Kaveski, Carpes e Klann (2015), Roberto e Gama (2016), Castro *et al.* (2018), Mata (2022) e, Brandão *et al.* (2023), tanto no setor privado quanto público, revelam que há problemas de divulgação mesmo que a forma e o conteúdo dos relatórios financeiros sejam determinados legalmente. No setor privado, por exemplo, Silva *et al.* (2021) que investigam evidências referentes a qualidade da informação contábil, diante do teste de redução ao valor recuperável, mencionam ter encontrado em pesquisas anteriores, um elevado nível de descumprimento da norma contábil, levando à falta de informações e justificação adequada nos pressupostos adotados. Já no setor público, Paiva (2022) encontrou uma falha entre as exigências de divulgação consagradas na NBC TSP 07 e as informações que são evidenciadas de fato por 5 universidades selecionadas em cada região do país, no exercício de 2020. E, Mendes e Costa (2022), no que diz respeito à mensuração e evidenciação de ativos de 20 universidades no exercício de 2021, encontraram procedimentos discrepantes com o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais de contabilidade.

2.3 CONTEXTO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS

A prestação de serviços à sociedade, é o principal objetivo da maioria das entidades públicas. E, em razão do seu financiamento e formas de arrecadação e gestão de recursos, a

divulgação e a disponibilização das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas, são atos obrigatórios da administração pública, em atendimento aos princípios da transparência, de acesso à informação (Araújo e Arruda, 2020) e prestação de contas, conforme art. 70 da Constituição Federal.

Delamora *et al.* (2020), ainda explicam que essa obrigação, o dever de prestar contas em quaisquer situações, tanto no setor público quanto no privado, é o conceito que melhor se apropria ao termo *accountability*, que ainda não apresenta perfeita concordância em uma tradução literal (Sanabria *et al.*, 2023), mas é utilizado na contabilidade e governança pública nas seguintes dimensões: transparência dos atos públicos (evidenciação), prestação de contas e responsabilização (Platt Neto *et al.*, 2007, Sanabria *et al.*, 2023).

Com grande volume de patrimônio gerido e provimento de dotação orçamentária oriunda de recursos públicos, as universidades oferecem relevantes serviços públicos para o progresso da educação pública de qualidade, com vistas à formação de profissionais e pesquisadores e a promoção do desenvolvimento científico e tecnológico, além da autonomia de gestão que dispõe e dos reflexos sociais proporcionados. O ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (exceto se estiver no alcance da NBC TSP 06), ou para fins administrativos; e ainda, (b) se espera utilizar por mais de um período contábil (CFC, 2017), o que demanda após o reconhecimento inicial, procedimentos relacionados à depreciação, bem como redução ao valor recuperável e à reavaliação, para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que foi inicialmente determinado.

As universidades se apresentam como um ambiente favorável e produtivo para estudos acerca do tema dentro do setor público, permitindo ser melhor discutido e possível de controle social, pois possuem características-chave de captar/arrecadar recursos da sociedade ou em nome desta e/ou utilizar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiro, bens e valores públicos pelos quais a União responda, para realizar atividades em benefício dela, ou ainda que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (Brasil, 1988; CFC, 2016). Portanto, é neste contexto que se encaixam: como Instituições públicas prestadoras de serviços e como Unidades Prestadoras de Contas (UPC's), devendo reportar suas demonstrações contábeis através dos RCPG's, como peças constitutivas de prestações de contas (Araújo e Arruda, 2020), de acordo com a Instrução Normativa - TCU nº 84, de 2020.

Através da IN supracitada, o Tribunal de Contas da União, estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública

federal, para fins de julgamento pelo respectivo órgão. Segundo o seu Art. 8º, Item II, as demonstrações contábeis acompanhadas das respectivas notas explicativas, bem como dos documentos e informações de interesse coletivo ou gerais exigidos em normas legais específicas que regem sua atividade, devem integrar a prestação de contas da UPC, devendo permanecer disponíveis nos sítios oficiais das UPC's por um período mínimo de cinco anos a contar do encerramento do exercício financeiro a que se refere e, ser publicadas até 31 de março do exercício seguinte, consoante aos parágrafos 2º e 4º, respectivamente (TCU, 2020).

O alcance da *accountability* e da transparência pública no Brasil, para Gama (2015) está relacionado, entre outros fatores, com a necessidade de melhoria da qualidade das informações contábeis elaboradas pelas entidades públicas brasileiras, que levariam a avaliações com embasamentos mais sólidos sobre a alocação dos recursos governamentais. Neste sentido, conforme menciona Mendes e Costa (2022), nas últimas décadas, as universidades federais brasileiras passaram por muitas transformações buscando conformidade às demandas do cenário social, político e econômico do país. Dentre os desafios e dando continuidade ao processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, está o atendimento às práticas contábeis do setor público que foram revistas: antes dedicada sobretudo ao controle dos registros da gestão orçamentária, a contabilidade passa também a ser utilizada para o adequado controle do patrimônio (STN, 2023).

No entanto, estudos ainda mostram que há dificuldades para o pleno atendimento às práticas contábeis do setor público (Marques, 2017; Castro *et al.*, 2018; Mendes e Costa, 2022), e é através da prestação de contas e os respectivos relatório contábeis, que este estudo poderá verificar a aderência das Universidades às práticas contábeis para evidenciar o ativo imobilizado e a respectiva evolução com o passar dos anos, observando inclusive, a aplicação da *accountability* exercida de fato, conforme o entendimento de Fox (2007), com ações que vão além das fronteiras da transparência convencional ou do simples ato de publicar informação, mas promovendo o envolvimento de instituições públicas e sociedade civil, contribuindo para a transparência e prestação de contas de forma rápida e clara.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Com relação ao objetivo, trata-se de uma pesquisa de natureza exploratória, descritiva. Pode ser classificada como exploratória pelo propósito de proporcionar maior familiaridade

com o problema e torná-lo mais explícito (Gil, 2022), e descritiva, na medida em que busca verificar o nível de divulgação do Ativo Imobilizado das universidades federais brasileiras em relação ao exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, se propondo a identificar, descrever e analisar fenômenos associados com a população-alvo e analisar a relação existente entre as variáveis (Andrade, 2002; Cooper e Schindler, 2003; Raupp e Beuren, 2003).

Quanto à abordagem do problema e aos procedimentos técnicos, ela pode ser classificada, respectivamente, como quantitativa, ao empregar instrumentos estatísticos, desde a coleta e a análise, até o tratamento dos dados, bibliográfica pela análise de livros, artigos, dissertações e teses com vistas a embasar o estudo apresentado e documental, por envolver a análise da legislação, das normas, e das Demonstrações Contábeis dos entes públicos. Nesse caso, busca-se selecionar, tratar e interpretar uma informação bruta e dela extrair algum significado que possa ser útil para a comunidade científica (Raupp & Beuren, 2003).

3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA E FONTE DE DADOS

O presente estudo teve como amostra 61 universidades federais e, o período considerado para análise é o ano de 2019 a 2023, sendo a coleta de dados realizada dos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais – RCPG's, disponíveis e também coletados nos sítios eletrônicos das respectivas UF's.

Para seleção da amostra da pesquisa, inicialmente considerou-se o Censo da Educação Superior, que é uma pesquisa estatística realizada anualmente pelo Inep em articulação com as Instituições de Educação Superior (IES), cujo último resultado, publicado em outubro de 2023, é referente ao ano de 2022, e listou um total de 68 UF's. No entanto, a Portaria-TCU Nº 75, de 29 de março de 2023, atualiza e divulga a relação das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) para o respectivo exercício, listando um total de 69 universidades.

Contudo, para que fosse considerado os 5 (cinco) últimos períodos (2019 a 2023), 8 (oito) universidades foram excluídas da amostra por não possuírem a série histórica de dados para respectiva avaliação. São elas: Universidade Federal de Catalão - UFCAT, Universidade Federal de Jataí - UFJ, Universidade Federal de Rondonópolis - UFR e Universidade Federal do Agreste de Pernambuco - UFAPE, que tiveram o início de sua execução orçamentária e financeira apenas no 1º trimestre de 2020, a Universidade Federal do Delta do Parnaíba - UFDPAR com primeiro exercício em 2021, Universidade Federal do Norte do Tocantins -

UFNT que iniciou sua execução orçamentária e financeira em 2023 e, as Universidades Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB e Federal do Acre - UFAC, que ao serem solicitadas via plataforma Fala.BR, justificaram a não disponibilidade das notas explicativas referentes ao ano 2019 e 2021, respectivamente.

Importante mencionar que, nos casos em que as informações contábeis não estavam disponíveis nos sítios oficiais das universidades, pelo período mínimo de cinco anos a contar do encerramento do exercício financeiro a que se refere (período que se considerou para este estudo), foi necessário recorrer para a Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação da Controladoria-Geral da União, conhecida como Fala.Br, com fundamento no artigo 5º (XXXIII) da Constituição Federal e nos artigos 10, 11 e 12 da Lei nº 12.527/2011 – a Lei Geral de Acesso a Informações Públicas, que permitem qualquer interessado apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades. Todos os pedidos de acesso à informação foram respondidos com o respectivo acesso ou justificativa para indisponibilidade.

Para avaliar o *disclosure*, ou seja, identificar o nível de evidenciação, foi utilizado um *checklist* (Quadro 1), elaborado para medir a aderência da divulgação apresentada pela universidade ao que está definido na NBC TSP 07, de 22 de setembro de 2017, que estabelece o tratamento contábil para divulgação de ativo imobilizado, em seus itens 88 a 94.

Quadro 1 - *Checklist* - Divulgação do Ativo Imobilizado (Continua)

Base Normativa NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado		
Item de Divulgação	Quesito	Subitem de Divulgação
Item 88		As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:
	1	(a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
	2	(b) os métodos de depreciação utilizados;
	3	(c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas
	4	(d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
	5	(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: (i) adições; (ii) alienações; (iii) aquisições por meio de combinações do setor público; (iv) aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 44, 54 e 55 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos (se houver) reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso; (v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso;

Quadro 1 - Checklist - Divulgação do Ativo Imobilizado (Continuação)

Base Normativa NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado		
Item de Divulgação	Quesito	Subitem de Divulgação
Item 88	As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:	
	5	(vi) reversão das perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme caso; (vii) depreciações; (viii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão da operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e (ix) outras alterações.
Item 89	As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo:	
	6	(a) a existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações;
	7	(b) o valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção;
	8	(c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados; e
Item 90	9	(d) se não for divulgado separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados, incluído no resultado do período.
	10	(a) a depreciação, quer seja reconhecida no resultado do período, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
Item 91	11	(b) a depreciação acumulada no final do período.
	12	A entidade deve divulgar a Natureza e o efeito da mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou em períodos subsequentes; Podendo ter sido resultado de mudanças de estimativas relativas a: (a) valores residuais; (b) custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado; (c) vidas úteis; e (d) métodos de depreciação.
Item 92	Caso uma classe do ativo imobilizado seja contabilizada a valores reavaliados, a entidade deve divulgar:	
	13	(a) a data efetiva da reavaliação;
	14	(b) se foi ou não utilizado avaliador independente;
	15	(c) os métodos e as premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
	16	(d) se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado utilizando outras técnicas de avaliação;

Quadro 1 - Checklist - Divulgação do Ativo Imobilizado (Continuação)

Base Normativa NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado		
Item de Divulgação	Quesito	Subitem de Divulgação
Item 92	17	(e) a reserva de reavaliação, indicando as alterações do período e quaisquer restrições sobre distribuição do saldo da reserva aos proprietários;
	18	(f) a soma de todas as reservas de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe;
	19	(g) a soma de todos os déficits de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe.
Item 93	20	Informações sobre ativos imobilizados objeto de redução ao valor recuperável, além das informações exigidas no item 88 (e) (iv) a (vi).
Item 94	Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as seguintes informações são relevantes para suas necessidades (...) Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar esses valores:	
	21	(a) o valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
	22	(b) o valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
	23	(c) o valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso e mantidos para venda; e
	24	d) o valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo modelo do custo.
Total de pontos possíveis = 24		

Fonte: Elaborado pelos autores - Com base na NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado

A leitura dos 305 relatórios contábeis foi realizada individualmente, por ano, de maneira a identificar no Balanço patrimonial, notas explicativas e declaração do contador, cada um dos 24 subitens de divulgação. Com suporte de planilhas do *Office Excel®*, os quesitos foram pontuados de forma dicotômica, de acordo com o seu atendimento ou não: foi atribuído 1 ponto, em caso de atendimento, e 0, em caso de não atendimento. A pontuação atribuída a cada quesito que compõe o nível de evidenciação é aditiva, podendo atingir até 24 pontos.

Alguns quesitos de divulgação são exigidos apenas na hipótese de ocorrência do fato por ele mencionado, como é o caso do 12 a 24 e, portanto, em caso de não ocorrência, ou não constatação de indícios de ocorrência nas notas explicativas, foram pontuados com 0. Já os quesitos 06 e 09, já foram automaticamente classificados como N/A (Não Aplicável), por não corresponderem a procedimento usual em universidades. Importante ressaltar que não foi atribuída pontuação em função do mérito do item divulgado, limitando-se à divulgação ou não da informação, em conformidade à Norma.

Portanto, o Nível de Evidenciação de cada universidade analisada, foi obtido utilizando o modelo apresentado na equação (1), também empregado nos estudos de Castro e Cunha (2014) e, Castro *et al.* (2018):

$$NE = \Sigma a / (N - N/A) \quad (1)$$

Em que:

NE = Nível de Evidenciação;

a = número de quesitos atendidos;

N = número total de quesitos;

N/A = número de quesitos não aplicáveis.

3.3 NÍVEIS DE EVIDENCIAÇÃO

A partir dos resultados obtidos através da utilização da equação acima, os níveis de evidenciação foram dispostos e analisados com base em uma classificação utilizada também pelos autores Nascimento *et al.* (2015), estruturados em quartis. Sendo o nível 1 (melhor nível), representado por 75% a 100%, quando as universidades serão classificadas como de nível de evidenciação “Ótimo”. O Nível 2 abrange as universidades que apresentam níveis entre 50 e 75%, indicando um nível “Bom” de evidenciação. Já o Nível 3, enquadra as universidades que apresentam níveis entre 25 e 50%, indicando o um nível de evidenciação “Suficiente”. Por fim, o Nível 4 abrange as universidades que apresentam os índices entre 0 e 25%, indicando um nível “Insuficiente” de evidenciação.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para se obter o nível de evidenciação, os quesitos constantes do *checklist* foram pontuados a partir da análise das Notas explicativas e do Balanço patrimonial, constantes nos Relatórios Contábeis de propósitos gerais. O *checklist* é composto por 6 categorias e 24 quesitos referentes às informações que as entidades devem divulgar. As 6 categorias são: 1) informações gerais acerca do ativo imobilizado e composição de seu valor (9 quesitos); 2) Depreciação (2 quesitos); 3) mudança de estimativa contábil (1 quesito); 4) Reavaliação (7 quesitos); 5) Redução ao valor recuperável (1 quesito) e, 6) informações complementares (4 quesitos).

Os quesitos de 1 a 5, referentes ao item 88 da NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, relacionam-se aos critérios de mensuração para determinar o valor contábil bruto, os métodos,

vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas, o valor contábil bruto, a depreciação acumulada e, a conciliação do valor contábil, no início e no final do período. No entanto, devem ser divulgados para cada classe de ativos imobilizados, o que não é cumprido pela maior parte das universidades. Destaca-se nesta análise a pontuação da UNILA - que desde 2021 tem atendido aos quesitos 3 a 5, da UTFPR – que desde 2022 atende aos quesitos 3 e 4 e, UFF e UFJF que começaram a atender o quesito 4 em 2023.

Assim como o item anterior, o item 89, junto aos quesitos 7 e 8, também tratam da divulgação para cada classe de ativo, porém do valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção e o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados. Neste caso, distinguiu-se a UFSM que pontuou nos dois quesitos em 2019 e 2020, UNILA e UFMG pontuando no quesito 7 em 2021 e 2023 e, UFU pontuando no quesito 8, de 2020 a 2022.

Os quesitos 6 e 9, conforme mencionado nos procedimentos metodológicos, foram automaticamente classificados como N/A (Não Aplicável), por não corresponderem a procedimentos usuais em universidades. Os quesitos 10 e 11, referentes ao item 90, dizem respeito a depreciação, quer seja reconhecida no resultado do período, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período e, a depreciação acumulada no final do período. Importante apontar que estes foram os únicos quesitos atendidos por todas as universidades.

O item 91 trata, em caso de ocorrência, da Natureza e o efeito da mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou em períodos subsequentes. Este quesito de número 12, foi constatada a ocorrência na UNILA, que em 2022 e 2023, informou mudanças relativas a vidas úteis e taxas de depreciação.

Os itens 92 e 93, abordam os procedimentos contábeis patrimoniais de reavaliação e redução ao valor recuperável de ativos imobilizados, respectivamente. No caso da reavaliação, distribuída entre os quesitos 13 a 19, houve pontuação por poucas universidades, como por exemplo a UNILA, que desde 2019 pontuou nos quesitos 13 e 15 a 17, UFF que a partir do ano 2021, pontuou nos quesitos 14 a 18, e, UFBA que desde 2019 pontuou nos quesitos 15 e 16. Neste item, foi constatado que as poucas universidades que vêm adotando esse procedimento, não atendem plenamente aos quesitos de divulgação, atendendo a um ou outro quesito sem constância ao decorrer dos anos. Já no caso do procedimento de redução ao valor recuperável, quesito de número 20, nenhuma universidade pontuou, demonstrando, portanto, que não realizam tal procedimento patrimonial.

Por fim, os quesitos 21 a 24, ligados ao item 94, abordam informações que podem ser relevantes para necessidades dos usuários, como por exemplo valores contábeis de ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso, totalmente depreciado que ainda esteja em operação, retirado de uso e mantido para venda. Porém, não houve constatação de indícios de ocorrência nas notas explicativas das universidades.

Nenhuma universidade atingiu o nível máximo de evidenciação durante o período coberto por este estudo, conforme resultados demonstrados na tabela 1. No entanto, as seguintes Universidades se destacaram: Federal da Integração Latino-Americana - UNILA com 39%, Federal da Bahia - UFBA com 18% e Federal Fluminense - UFF com 15,4% de atendimento ao *checklist* avaliado por este estudo.

Tabela 1 - Nível médio de evidenciação por Universidade

Universidade	NE %	Universidade	NE %	Universidade	NE %	Universidade	NE %
UNILA	39	UNIR	10	UFAM	9	UFPE	9
UFBA	18	UFRGS	10	UFRA	9	UFOB	9
UFF	15,4	UFPR	10	UFRR	9	UFAL	9
UFFS	14,6	UFPA	10	UNIFAP	9	UFES	9
UNILAB	14	FURG	10	UFOPA	9	UFRRJ	9
UTFPR	13,6	UFMS	10	UNIFESSPA	9	UFABC	9
UFSM	12,6	UNB	10	UFSC	9	UFV	9
UFSCAR	12	UFCG	9	UNIPAMPA	9	UFTM	9
UFU	12	UFERSA	9	UFG	9	UNIFEI	9
UFCSPA	11,8	UNIFESP	9	UFGD	9	UNIRIO	9
UFMG	11	UNIVASF	9	UFMT	9	UFPEL	9
UFLA	11	UFOP	9	UFS	9	UFRPE	9
UFJF	10,8	UFSJ	9	UFCA	9	UFRN	9
UFC	10	UFRJ	9	UFMA	9	UFPI	9
UFVJM	10	UNIFAL	9	UFPB	9	UFT	9
						UFSB	5,4

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Verificou-se assim, que considerando a classificação por níveis, a universidade que mais evidenciou foi a UNILA com 39%, se enquadrando no nível 3 e, portanto, obteve um nível de evidenciação suficiente. O restante das universidades, foram classificadas no nível 4 de

evidenciação (0 a 25%), representando um nível de evidência insuficiente. Os baixos níveis alcançados pela grande maioria das universidades, sugerem que os esforços desprendidos pelos respectivos órgãos em atendimento à NBC, ainda são limitados. Isso permite inferir que apesar das entidades estarem depreciando e algumas reavaliando seus bens móveis e imóveis, os procedimentos empregados ainda são insuficientes no que tange à evidência do patrimônio, corroborando achados de outros autores como Raminho e Colares (2017) e Brandão *et al.* (2023) que, também chegaram a uma evidência insuficiente de órgãos públicos referente à sua gestão patrimonial.

Contudo, ao longo do período analisado, percebe-se um avanço no nível de evidência do ativo imobilizado das universidades, conforme demonstrado na Tabela 2. A UNILA, por exemplo, saltou de 27% para 50% de evidência e, a UTFPR, que em 2019 atendia apenas 9% do *checklist* de evidência, passou para 18% em 2022 e 23%, em 2023. Importante observar que esse avanço acontece simultaneamente aos esforços e ações implementadas pela STN, através do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), que busca uma padronização dos procedimentos contábeis adotados na Federação, com vistas à consolidação das contas públicas (STN, 2023). Uma pesquisa com o mesmo achado foi a de Mendes e Costa (2022), inferindo que o *disclosure* das informações contábeis das universidades tem avançado positivamente, mas que ainda assim, há necessidade de melhoria da qualidade das informações disponibilizadas para a sociedade.

Tabela 2 - Nível de evidência – Evolução (Continua)

Universidade	Nível de Evidência (%)				
	2019	2020	2021	2022	2023
UNILA	27	32	41	45	50
UFBA	18	18	18	18	18
UFF	9	9	23	9	27
UFFS	23	23	9	9	9
UNILAB	14	14	14	14	14
UTFPR	9	9	9	18	23
UFSM	18	18	9	9	9
UFSCAR	14	14	9	14	14
UFU	9	14	14	14	9

Tabela 2 - Nível de evidenciação – Evolução (Continuação)

Universidade	Nível de Evidenciação (%)				
	2019	2020	2021	2022	2023
UFCSPA	18	9	14	9	9
UFMG	9	9	14	9	14
UFLA	14	14	9	9	9
UFJF	9	9	9	9	18
UFC	9	9	9	9	14
UFVJM	14	9	9	9	9
UNIR	9	9	9	14	9
UFRGS	9	9	9	9	14
UFPR	9	9	9	9	14
UFPA	9	9	9	9	14
FURG	9	9	9	14	9
UFMS	9	9	9	14	9
UNB	9	9	14	9	9
UFCG	9	9	9	9	9
UFERSA	9	9	9	9	9
UNIVASF	9	9	9	9	9
UFOP	9	9	9	9	9
UFSJ	9	9	9	9	9
UFRJ	9	9	9	9	9
UNIFAL	9	9	9	9	9
UFAM	9	9	9	9	9
UFRA	9	9	9	9	9
UFRR	9	9	9	9	9
UNIFAP	9	9	9	9	9
UFOPA	9	9	9	9	9
UNIFESSPA	9	9	9	9	9
UFSC	9	9	9	9	9

Tabela 2 - Nível de evidenciação – Evolução (Continuação)

Universidade	Nível de Evidenciação (%)				
	2019	2020	2021	2022	2023
UNIPAMPA	9	9	9	9	9
UFG	9	9	9	9	9
UFGD	9	9	9	9	9
UFMT	9	9	9	9	9
UFS	9	9	9	9	9
UFCA	9	9	9	9	9
UFMA	9	9	9	9	9
UFPB	9	9	9	9	9
UFPE	9	9	9	9	9
UFOB	9	9	9	9	9
UFAL	9	9	9	9	9
UFES	9	9	9	9	9
UFRRJ	9	9	9	9	9
UFABC	9	9	9	9	9
UFV	9	9	9	9	9
UFTM	9	9	9	9	9
UNIFEI	9	9	9	9	9
UNIRIO	9	9	9	9	9
UFPEL	9	9	9	9	9
UFRPE	9	9	9	9	9
UFRN	9	9	9	9	9
UFPI	9	9	9	9	9
UFT	9	9	9	9	9
UFSB	0	0	9	9	9

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A partir da análise das notas explicativas às demonstrações contábeis, constatou-se que as universidades apresentam relatórios amplos, apresentando em sua maioria, informações

acerca da composição e variação do patrimônio em comparação ao período anterior, carecendo de informações específicas obrigatórias e solicitadas pela NBC TSP. Neste sentido, associando aos conceitos apresentados por Hendriksen e Van Breda (1999), encontra-se uma divulgação adequada ou *adequate disclosure*, com um mínimo de divulgação para as demonstrações não serem consideradas enganosas, mas não de qualidade, e em sua maior parte de forma voluntária, quando as informações não são obrigatórias, mas trazem maior transparência ao processo.

Já com relação às declarações dos contadores analisadas, observou-se que elas cumprem seu papel de evidenciar se as demonstrações contábeis encerradas naquele exercício estão, em aspectos relevantes, de acordo com a Lei 4.320/64, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o Manual SIAFI, pois apresentaram restrições ou ressalvas acerca das informações patrimoniais inconsistentes. Nelas, os profissionais demonstram estar cientes quanto ao risco elevado sobre a avaliação de qualidade da informação contábil evidenciada, ficando prejudicada, especialmente, as características qualitativas da fidedignidade e da verificabilidade, presentes na NBC TSP Estrutura Conceitual. Estão cientes de que os ativos necessitam de atualização e reavaliação, em conformidade com as orientações da Subsecretaria de Contabilidade Pública/STN, de forma a atender o processo de convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Os principais desafios identificados nos relatórios contábeis estão relacionados aos sistemas patrimoniais sem integração com o SIAFI e com problemas relacionados ao cálculo e valores de depreciação acumulada, a não realização de inventário do ativo imobilizado e o significativo déficit de servidores para essas atividades. Já com relação aos esforços, as universidades revelaram que aguardam a finalização do processo de implantação do Sistema Integrado de Gestão Patrimonial (SIADS), que é um sistema estruturante do Governo Federal com proposta de gerenciamento e controle dos acervos de bens móveis, permanentes, consumo, intangíveis e frota de veículos. Com o SIADS, espera-se ser possível a realização de inventário eletrônico, o reconhecimento periódico da depreciação e a ampliação da automação do registro contábil, o que viabilizaria o registro online dos atos e fatos das ações administrativas no SIAFI (UFRJ, 2021). Algumas universidades já possuem comissões de servidores, grupos de trabalho, ou ainda estão em processo de contratação de empresas terceirizadas para buscar o pleno atendimento normativo.

5 CONCLUSÕES

No decorrer deste estudo, foi possível compreender que para se adequar às respectivas transformações e corresponder às necessidades dos diversos tipos de usuários, é necessário a evidenciação de informações de alta qualidade, de forma apropriada, com oportunidade e clareza, de maneira que se compreenda de imediato o que está sendo comunicado, divulgando assim, informações úteis, necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e controle social. E portanto, não apenas a simples disponibilização das demonstrações contábeis através dos relatórios. Para se atingir esse objetivo, é essencial conduzir a contabilidade para a convergência com as normas internacionais, utilizando para isso, um tratamento contábil padronizado, associado a um alto padrão de qualidade da informação e divulgação adequada, neste trabalho, compatível à aplicação das NBC's TSP.

O presente capítulo se propôs fazer uma análise dos Relatórios contábeis de 61 universidades federais, para descobrir o nível de evidenciação do grupo ativo imobilizado, observando a sua evolução no decorrer dos últimos cinco anos. A análise foi realizada através de um *checklist* elaborado com base na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

Os resultados mostram que a evidenciação da informação produzida pela contabilidade referente à gestão patrimonial, das universidades analisadas, é insuficiente, tendo em vista o baixo nível de evidenciação encontrado. Muitas informações exigidas pela Norma, não foram divulgadas, o que significa que a maioria das entidades não satisfaz plenamente todos os requisitos relativos aos novos procedimentos contábeis, quais sejam depreciação, reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*).

Ressalta-se que todos os itens do *checklist* fazem parte de um tratamento contábil estabelecido por uma norma, e por este motivo, era esperado índices de evidenciação maiores. Este estudo mostrou ainda que, embora se perceba uma evolução no nível de evidenciação ao longo dos cinco anos estudados, o *disclosure* ainda carece de melhoria urgente na apresentação das informações, para se atingir um nível de qualidade satisfatório e, demanda de maiores esforços para o cumprimento da NBC TSP 07 em relação aos procedimentos patrimoniais exigidos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública - Da teoria à prática**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 416 p.

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos. Evidenciação. **Caderno de Estudos**, [S. l.], n. 5, p. 01–40, 1992. DOI: 10.1590/S1413-92511992000200002. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5575..> Acesso em: 26 jan. 2024.

AVELINO, Bruna Camargos; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; COLAUTO, Romualdo Douglas; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do Estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da Teoria da Divulgação. In: CONGRESSO ANPCONT, 2013. **Anais[...]**. São Paulo: ANPCONT, 2013. Disponível em: <https://anpcont.org.br/congresso-anpcont-antiores/congresso-anpcont-2013/>. Acesso em: 05 mar. 2024.

BEUREN, Ilse Maria; SÖTHE, Ari. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, Brasil, v. 3, n. 5, p. 98–120, 2009. DOI: 10.11606/rco.v3i5.34734. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34734..> Acesso em: 29 mar. 2024.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: Abordagem objetiva e didática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

BEZERRA FILHO, João Eudes. FEIJÓ, Paulo Henrique. A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou! **Revista do TCE-PE**. v. 19 n. 19 (2012). Disponível em: https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-3.1.2-1/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/708. Acesso em 07 abr. 2024.

BRANDÃO, Eduardo Costa; NASCIMENTO, Roberto Sérgio do; FRANÇA, Edson da Silva; VIOTTO, Ricardo. Evidenciação de ativos imobilizados por parte dos governos subnacionais brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**, v. 15, n. 1, 2023. DOI: 10.21680/2176-9036.2023v15n1ID31154. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/31154>. Acesso em: 22 abr. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 fev. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm. Acesso em: 07 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em 30 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor

Público. Brasília, 2008. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em 07 abr. 2024.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; SCARPIN, Jorge Eduardo e FRANCISCO, José Roberto de Souza. Índice de disclosure dos Estados brasileiros e o Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. **RC&C-Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 10, n. 2, p.41-57, mai./ago. 2018. Disponível em <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/58271>. Acesso em 17 abr. 2024.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. Convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise dos entes públicos brasileiros. In: ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA – EnAPG, 6., 2014. **Anais[...]**. Brasília: EnAPG, 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP Estrutura Conceitual** de 23 de setembro de 2016. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 08 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado**, de 22 de setembro de 2017. Brasília: CFC, 2017. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 08 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, de 11 de outubro de 2018**. Brasília: CFC, 2018. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em 08 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Plano estratégico do grupo assessor das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público 2019-2023**. Brasília: CFC, 2019. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/04/Plano-Estrate%CC%81gico-GA-Web-1.pdf>. Acesso em 31 jul. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007**. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001103&arquivo=Res_1103.doc. Acesso em 18 jul. 2024.

COSTA, Danieli Moraes; SPRENGER, Kélim Bernardes; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Conformidade na Evidenciação do Ativo Imobilizado: um estudo sob a ótica da Teoria Institucional. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, [S. l.], v. 9, n. 2, p. 49-61, 2019. DOI: 10.18696/reunir.v9i2.844. Disponível em: <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/844>. Acesso em: 18 abr. 2024.

DA SILVA, M. C. Análises do Balanço Patrimonial da cidade de São Paulo (2021-2022) com suporte da Teoria da Divulgação. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 14, n. 8, p. 13181–13201, 2023. DOI: 10.7769/gesec.v14i8.2481. Disponível em: <https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/2481>. Acesso em: 01 jul. 2024.

DELAMORA, Andrea; GONÇALVES, Morgana; GAMA, Janyluce Rezende; CALIMAN, Douglas Roriz. Disclosure dos elementos patrimoniais do setor público na região sudeste. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 15, n. 4, 2020. Disponível em <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/21945>. Acesso em 17 abr. 2024.

FOX, J. The uncertain relationship between transparency and accountability. **Development in Practice**, v. 17, n. 4, p. 663-671, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1080/09614520701469955>.

GALDINO, Jonathan Alves; MOURA, Joel Brito; CUNHA, Edileuza Lobato da. Efeitos do enfoque patrimonial na dívida pública flutuante: um estudo de caso em uma fundação pública do norte do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [S. l.], v. 11, n. 23, p. 31–52, 2014. DOI: 10.5007/2175-8069.2014v11n23p31. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2014v11n23p31>. Acesso em: 22 abr. 2024.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 2022.
GOULART, André Moura Cintra. **Evidenciação Contábil do Risco de Mercado por Instituições Financeiras no Brasil**. 2003. 202 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GRACILIANO, Erivelton Araújo; FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o disclosure de gestão. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14-21, jan/abr. 2013. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/1540>. Acesso em: 5 mar. 2024.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Traduzido por Antônio Zorato Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **The Importance of Accrual-based Financial Reporting In the Public Sector**, 2014. Disponível em https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/uploads/IPSASB/IPSASB-The-Importance-of-Accrual-based-Financial-Reporting.pdf. Acesso em 05 fev. 2024.

INEP Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Censo da Educação Superior - Resultados**. 2023. Disponível em <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/censo-da-educacao-superior/resultados>. Acesso em 16 fev. 2024.

IUDÍCIBUS, Sérgio; RIOS, Ricardo Pereira (Colaborador). **Teoria da contabilidade**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

JORISSEN, Ann. O IASB: Das Informações Contábeis de Alta Qualidade em Direção às Informações para Fomentar Confiança e Estabilidade nos Mercados Globais. **Revista Contabilidade & Finanças**, [S. l.], v. 26, n. 69, p. 243-246, 2015. DOI: 10.1590/1808-057x201590070. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/108777>. Acesso em: 23 jan. 2024.

KAVESKI, Itzhak David Simão; CARPES, Antonio; KLANN, Roberto Carlos. Determinantes do nível de conformidade das evidenciações relativas ao CPC 27 em empresas do novo mercado da BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 41, p. 33-45, 2015. Disponível em <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2046/1834>. Acesso em 18 abr. 2024.

LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de e FONSECA, José Alberto Soares da e BRITO, Giovanni Antonio Silva. Conservadorismo nos resultados contábeis dos bancos em Portugal. 2009, **Anais [...]**. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2009. Acesso em: 22 abr. 2024.

MARQUES, Lilian Tadim; NETO, João Estevão Barbosa; FRANCISCO, José Roberto de Souza. Impacto da mensuração do ativo imobilizado e intangível nas variações patrimoniais de uma instituição federal de ensino. In: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 6., 2020, Brasília. **Anais[...]**. Brasília: UnB, 2020. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/40911/2/2020_Impacto%20da%20mensura%C3%A7%C3%A3o%20do%20ativo%20imobilizado%20e%20intang%C3%ADvel%20nas%20varia%C3%A7%C3%B5es%20patrimoniais%20de%20uma%20institui%C3%A7%C3%A3o%20federal%20de%20ensino.pdf. Acesso em: 12 mar. 2024.

MARQUES, Lilian Tadim. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras**. 2017. 107f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil, 2017.

MATA, Rodrigo Santos da. Índice de *Disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no Setor Público: uma análise dos municípios do Estado do Espírito Santo. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 21, p. e3327, 2022. DOI: 10.16930/2237-766220223327. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3327>. Acesso em: 19 abr. 2024.

MENDES, Alinie Rocha; COSTA, Abimael de Jesus Barros. Disclosure do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras no contexto do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EBAP, 9., 2022, São Paulo. **Anais[...]**. São Paulo: SBAP, 2022. Disponível em: <https://sbap.org.br/ebap/index.php/home/article/view/517>. Acesso em: 05 mar. 2024.

MENESES, Anelise Florencio de. **Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público**. 2011. 167 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza-CE, 2011.

MÜLLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio; CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Contabilidade avançada e internacional**. 4.ed. São Paulo: Saraiva uni, 2019.

NASCIMENTO, Maxleide Castro; RODRIGUES, Raimundo Nonato; ARAÚJO, Juliana Gonçalves de; PRAZERES, Rodrigo Vicente dos. Relato Integrado: Uma Análise do Nível de Aderência das Empresas do Novo Mercado aos Indicadores-Chave (KPIs) dos Capitais Não Financeiros. *In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, 15., 2015, São Paulo. **Anais**. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos152015/343.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2025.

NIYAMA, J. K.; GOMES, A. L. O. Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE*, 1996, Brasília. **Anais[...]**. Brasília: CBC, 1996.

OZÓRIO, Marciana Lopes da Silva; PEREIRA, Micheli Luani; DA SILVA, Josimar Pires; NORILLER, Rafael Martins. Budget revenue as a determinant of transparency level in federal universities of the central-west region: an analysis through general purpose accounting reports. **International Journal of Scientific Management and Tourism**, v. 9, n. 5, p. 2914-2940, 2023. Disponível em: <https://ojs.scientificmanagementjournal.com/ojs/index.php/smj/article/view/561>. Acesso em: 18 abr. 2024.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de contabilidade internacional-IFRS-US Gaap e Br Gaap: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>. Acesso em: 01 jul. 2024.

PAIVA, Anderson Filipe Gomes de. **Disclosure de bens imóveis em universidades federais: análise à luz dos quesitos de divulgação dos ativos imobilizados**. 2022. 82f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília - DF, Brasil, 2022. Disponível em https://bdm.unb.br/bitstream/10483/36588/1/2022_AndersonFilipeGomesDePaiva_tcc.pdf. Acesso em 16 de jul. 2024.

PEREIRA, Anísio Cândido; WEFFORT, Elionor Farah Jreige; GUIMARÃES, Iolanda Do Couto; MACHADO, Lúcio De Souza. Evidenciação contábil: análise do nível de divulgação das demonstrações contábeis por empresas do Estado de Goiás. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC*, 2005. **Anais[...]**. [S. l.]: ABC, 2005. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2082>. Acesso em: 19 mar. 2024.

RAMINHO, Adalberto Hott; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. Disclosure da informação contábil na gestão patrimonial dos bens móveis das instituições públicas de ensino

superior federais brasileiras. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 16, n. 33, p. 113–127, 2017. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/56909>. Acesso em: 18 mai. 2024.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2003. p.

ROBERTO, Felipe; GAMA, Janyluce Rezende. Nível de disclosure das informações contábeis em países da América Latina. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO, SOCIEDADE E INOVAÇÃO – CASI, 2016, Juiz de Fora. **Anais[...]**. Juiz de Fora: UFJF, 2017. Disponível em: <https://www.even3.com.br/anais/casi/37122-NIVEL-DE-DISCLOSURE-DAS-INFORMACOES-CONTABEIS-EM-PAISES-DA-AMERICA-LATINA>. Acesso em: 08 fev. 2024.

SANABRIA, Daniel Colman; FAVA, Helder de Lima; FERREIRA, Natalia Ingrid de Oliveira; CINTRA, Renato Fabiano. Assistência Estudantil à luz da accountability: instrumento de medição em portais eletrônicos. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, [S. l.], v. 13, n. 3, p. 110-128, 2024. DOI: 10.18696/reunir.v13i3.1485. Disponível em: <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/1485>. Acesso em: 1 jul. 2024.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9. ed. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em: 15 nov. 2023.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL STN. **Manual Siafi**: Macrofunção 02.03.15: Conformidade Contábil. 2024. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/manuais/siafi/020315>. Acesso em: 07 mai. 2024.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL STN. **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)**, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>. Acesso em 10 jun. 2024.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL STN. **Relatório Contábil do Tesouro Nacional**. Uma Análise dos Ativos, Passivos e Fluxos Financeiros da União, 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-contabil-do-tesouro-nacional-rctn/2022/114>. Acesso em: 24 mai. 2024.

SILVA, Flávia de Araújo e; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Estágio atual de evidenciação e fatores que influenciam o *disclosure* de informações por segmentos por empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**. Curitiba, v. 4, n. 3, p.78-94, 2012. Disponível em <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/29897/19542>. Acesso em 23 abr. 2024.

SILVA, Josimar Pires da; BONFIM, Mariana Pereira; NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Adoção ao padrão IFRS e earnings quality: a persistência do lucro das empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, Brasil, v. 11, n. 29, p. 46–55, 2017. DOI: 10.11606/rco.v11i29.125846. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/125846>. Acesso em: 17 abr. 2024.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: Uma abordagem prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA JÚNIOR, Idésio Coelho da. **O estágio da internacionalização das normas contábeis.** 2018. Disponível em <https://cfc.org.br/destaque/o-estagio-da-internacionalizacao-das-normas-contabeis/>. Acesso em: 18 abr. 2024.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta - DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 9, n. 27, p. p. 25–42, 2011. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1100>. Acesso em: 23 jan. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020.** Diário Oficial da União, Brasília, v. 82, Seção 1, p. 98, 30 abr. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>. Acesso em: 14 mar. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Contexto geral das prestações de contas.** 2024. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contexto-geral-das-prestacoes-de-contas.htm>. Acesso em 18 jul. 2024.

UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro, UFRJ. **Prestação de contas ordinárias anual. Relatório de Gestão do exercício de 2021.** 2022. Disponível em <https://planejamento.ufrj.br/relatorio-de-gestao/>. Acesso em 30 de abr. 2024.

VERRECCHIA, Robert E. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1–3, p. 97-180, 2001. ISSN 0165-4101. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00025-8](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00025-8). Acesso em: 01 jul. 2024.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; DE MORAIS, Leandro Moraes; PLATT NETO, Orion Augusto. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 06, n. 02, p. 01-20, abr/jun. 2012. Disponível em <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951>. Acesso em 17 abr. 2024.

CAPÍTULO 2 - DETERMINANTES DO NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DO ATIVO IMOBILIZADO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

RESUMO

O presente estudo, no capítulo anterior, revelou um baixo nível de evidenciação do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras, indicando que a maioria das entidades não chega a 50% de evidenciação em relação aos requisitos para novos procedimentos contábeis. Neste segundo momento, o objetivo foi identificar quais são as variáveis determinantes para esse nível da evidenciação contábil do ativo imobilizado, no período de 2019 a 2023, a partir dos Relatórios contábeis de Propósitos Gerais. Baseado na literatura consultada, foram elaboradas 6 hipóteses de trabalho, levando em consideração aspectos como o tamanho das universidades, o perfil do gestor universitário, a receita orçamentária e o seu ativo imobilizado. As hipóteses foram testadas utilizando a técnica estatística de regressão linear múltipla, com dados em painel. A regressão linear múltipla com efeitos aleatórios mostrou que, entre as variáveis explicativas, apenas número de alunos e de docentes e a receita orçamentária realizada no período é que possuem significância para o modelo utilizado. Sendo a primeira e última, apresentando relação de forma direta e o número de docentes de forma inversa. As demais variáveis, não demonstraram significância para o modelo, não sendo possível, portanto, provar a relação delas com o nível de evidenciação considerado. Portanto, as hipóteses 2 e 4 de trabalho foram confirmadas e as hipóteses 1, 3, 5 e 6, rejeitadas. Diante disso, conclui-se ainda que há necessidade de maior e melhor divulgação das informações para que as instituições se adequem às referidas normas, para o fornecimento de informações de qualidade, de maneira que possibilite o controle social e estejam convergidas internacionalmente.

Palavras-Chave: Determinantes; Evidenciação Contábil; Relatórios Contábeis; Ativo Imobilizado; Universidades Federais.

ABSTRACT

The present study, in the previous chapter, revealed a low level of disclosure of fixed assets at Brazilian federal universities, indicating that the majority of entities do not meet all the requirements for new accounting procedures. In this second phase, the objective was to identify which variables determine this level of accounting disclosure of fixed assets, from 2019 to 2023, based on General Purpose Accounting Reports. Based on the literature consulted, 6 working hypotheses were developed, taking into account aspects such as the size of the universities, the profile of the university manager, budget revenue and its fixed assets. The hypotheses were tested using the statistical technique of multiple linear regression, with panel data. Multiple linear regression with random effects showed that, among the explanatory variables, only the number of students and teachers and the budget revenue realized in the period are significant for the model used. The first and last ones are directly related and the number of teachers is inversely related. The other variables did not demonstrate significance for the model, and therefore it is not possible to prove their relationship with the level of disclosure considered. Therefore, working hypotheses 2 and 4 were confirmed and hypotheses 1, 3, 5 and 6 were rejected. In view of this, it is also concluded that there is a need for greater and better disclosure of information so that institutions comply with the aforementioned standards, to provide quality information, in a way that enables social control and is internationally convergent.

Keywords: Determinants; Accounting Disclosure; Accounting Reports; Fixed Assets; Federal Universities.

1 INTRODUÇÃO

Os resultados encontrados no Capítulo 1, mostram um baixo nível de evidenciação da informação contábil do ativo imobilizado, nas universidades federais, o que significa que a maioria das entidades estudadas não satisfaz plenamente todos os requisitos relativos aos novos procedimentos contábeis, quais sejam depreciação, reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*).

As demonstrações contábeis são estruturadas para atender aos usuários externos, evidenciando aspectos relacionados com a situação patrimonial. Por este motivo, a NBC TSP Estrutura Conceitual, assim como o MCASP, explica que a informação deve ser selecionada: para exposição, quando comunicar mensagens-chave no RCPG e, para evidenciação nos RCPG's, quando torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam os usuários a entenderem o que está sendo exposto. Inclusive, essa decisão sobre a seleção da informação exige revisão contínua e crítica, de maneira que uma nova informação pode tornar redundante a informação existente decorrente de decisão passada (CFC, 2016; STN, 2021). Hendriksen e Van Breda (1999), alertam que a informação somente é relevante e merecedora de divulgação se é útil para o processo decisório, tornando prejudicial o seu excesso da mesma forma que a sua falta.

Neste momento, Pereira *et al.* (2005), destaca o cuidado dos profissionais de contabilidade, responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, que vão produzir e evidenciar as informações qualitativas, que na opinião de Iudícibus e Rios (2021), são as mais difíceis de serem avaliadas, aplicando as normas e envolvendo julgamentos subjetivos.

Sendo assim, algumas variáveis ou características econômicas das instituições podem ter relação com o nível de evidenciação contábil de uma instituição ou contribuir para seu crescimento. Alguns estudos, listados a seguir, colaboraram para construção de 6 hipóteses a serem testadas, relacionando o nível de evidenciação com fatores contingenciais das instituições como tamanho, perfil do gestor universitário, necessidade de financiamento através da receita realizada e sua capacidade de funcionamento e comprometimento com os custos relacionados à divulgação.

Assim, a questão que faz parte do objetivo deste capítulo é: quais são as variáveis determinantes para o nível de evidenciação contábil do Ativo Imobilizado, apresentadas pelas universidades federais brasileiras no período de 2019 a 2023, a partir dos Relatórios contábeis de Propósitos Gerais?

2 HIPÓTESES DE PESQUISA

A proxy relacionada ao tamanho das Universidades, foi considerada pelos autores Católico (2012) e, Pessoa e Almeida (2014), como número de alunos e de docentes da instituição. No caso analisado, quanto maior a quantidade de docentes, maior a quantidade de alunos, tornando necessária a comunicação em massa que permita maior acesso à informação e participação.

Buscando contribuição de teorias do setor público, Grindle (2004) argumenta que a capacidade administrativa, aqui não considerada apenas como uma questão de recursos financeiros, mas também de habilidades organizacionais e liderança, é essencial para garantir que as políticas sejam implementadas de forma eficaz e que a gestão pública seja transparente e responsável. É necessário que as administrações públicas possuam a capacidade de implementar, monitorar e adaptar suas ações com base em evidências e resultados concretos. Sendo assim, espera-se que o número de docentes das instituições de ensino possa aumentar a capacidade e necessidade de implementação de políticas de prestação de contas, resultando na transparência e qualidade da evidenciação.

H1: Quanto maior for a instituição, em termos de número de docentes, maior é o nível de evidenciação das suas informações contábeis relacionadas ao ativo imobilizado.

A Teoria dos *Stakeholders* com seu precursor Edward Freeman em 1984, propõe que as organizações devem considerar os interesses de todas as partes interessadas, não apenas dos acionistas ou gestores, para assim promover um bem comum (Menezes, Vieira e Oliveira, 2022). No contexto de uma instituição de ensino, as partes interessadas incluem principalmente os alunos. Sendo assim, quanto maior o número de alunos atendidos por uma instituição, maior a necessidade de alocação de recursos e consequente prestação de contas e evidenciação de informações.

H2: Quanto maior for a instituição, em termos de número de alunos, maior é o nível de evidenciação das suas informações contábeis relacionadas ao ativo imobilizado.

A nova administração pública motiva a transparência das ações e decisões de seus gestores, dando-lhes maior autonomia, vinculada à responsabilidade social, o que leva a novas formas de controle (Souza, 2002). Partindo desse pressuposto de que uma maior evidenciação das informações contábeis também depende da tomada de decisões de seus gestores, espera-se encontrar relação do nível de evidenciação com as competências, a formação profissional e a experiência do reitor, aqui tratado como perfil do gestor universitário.

Estudos como de Palmeiras e Grzybovski (2017), encontraram correlação do perfil de gestores principais das IES's membros do Consórcio das Universidades Comunitárias Gaúchas - Comung, com os resultados observados nos Balanços institucionais e no reconhecimento externo de diferentes organizações certificadoras de indicadores de sustentabilidade, em especial pela concessão de prêmios pela responsabilidade social e outros. Em resumo, a formação profissional do gestor das universidades comunitárias apresenta relação positiva com os resultados organizacionais e com o modelo de gestão adotado, sendo que profissionais formados na área de Ciências Sociais Aplicadas possuem melhor desempenho para a tomada de decisões.

H3: Há relação do perfil do gestor universitário, formado na área de Ciências sociais aplicadas, com o nível de evidenciação contábil das Universidades.

As Receitas Orçamentárias de uma instituição, são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Portanto, são fontes de recursos utilizadas em programas e ações para atendimento às necessidades públicas e demandas da sociedade, como um instrumento que viabiliza a execução de políticas públicas (STN, 2021). Neste sentido, fazendo referência ao processo de convergência às IPSAS com elevados custos de implementação de novas rotinas contábeis, por exemplo, os resultados encontrados por Castro (2016) e confirmados por Mata (2022), demonstram uma tendência de melhores índices de divulgação por entidades que possuem maior receita realizada, ou seja, maior volume de recursos disponíveis, e no caso, do setor público, maior financiamento.

Outra sustentação obtida na literatura é relacionada a Teoria da Prestação de Contas (*accountability*) que ainda não apresenta perfeita concordância em uma tradução literal (Sanabria *et al.*, 2023), mas na contabilidade e governança pública enfoca a responsabilidade do governo em informar e justificar suas ações e decisões perante a sociedade, ou seja, a transparência dos atos públicos (evidenciação), prestação de contas e responsabilização (Platt Neto *et al.*, 2007, Sanabria *et al.*, 2023).

A receita orçamentária, sendo uma das principais fontes de recursos do governo, precisa ser claramente evidenciada e acompanhada para garantir que os gestores públicos utilizem esses recursos de maneira eficiente, conforme as necessidades da população.

H4: Quanto maior for a receita orçamentária realizada da instituição, maior é o nível de evidenciação do ativo imobilizado.

No setor privado, Kaveski, Carpes e Klann (2015), verificando os itens correspondentes aos requisitos mencionados no CPC 27 (Ativo Imobilizado), encontraram uma relação positiva e significativa entre o valor do ativo imobilizado das empresas investigadas e o seu índice de evidenciação, ou seja, quanto maior o valor do imobilizado das empresas, maior é o nível de *disclosure*.

Neste sentido, a Teoria da Agência, derivada da proposta teórica apresentada por Ronald Coase (1937) e posteriormente, abordada por Jensen e Meckling (1976), Eisenhardt (1989) e Lambert (2001), tem como objetivo explicar a relação entre o principal (detentor do capital, no caso, a sociedade) e o agente (gestores públicos, nomeados para controlar o capital) (Martins, Ferreira e Lucena, 2021). Este último, é responsável pela administração dos ativos imobilizados, como infraestrutura e equipamentos, sendo motivado por interesses próprios ou subjetivos que, em muitos casos, podem ser diferentes e originar conflitos. Assim, quanto maior o valor do ativo imobilizado, maior a necessidade de prestar contas sobre sua gestão, de forma a garantir que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficiente, minimizando os conflitos de interesse.

H5: Universidades com maiores valores de Ativo Imobilizado, possuem maior evidenciação do ativo imobilizado, em comparação às universidades com menores valores.

O Manual de contabilidade aplicada ao setor público - MCASP, explica que as demonstrações contábeis também podem fornecer informação relevante aos aspectos financeiros ou em relação à capacidade operacional da entidade, orientando assim as avaliações dos usuários em relação aos riscos que podem impactar no fornecimento do serviço. A gestão do ativo total de uma instituição pública, envolve a administração de todos os bens, direitos e recursos do governo, enfatizando a necessidade de uma contabilidade clara, precisa e responsável, que permita o acompanhamento sobre o uso desses ativos.

A ideia de legitimidade está ligada ao conceito de contrato social, relação entre a vontade geral (a lei) e a vontade particular (Deegan, 2002; Garcia, Peleias e Peters, 2014). À luz da teoria da legitimidade, os relatórios contábeis são percebidos como documentos sociais, políticos e econômicos. Por este motivo, é de se esperar que procedimentos de evidenciação solicitados em normas contábeis, sejam adotados e apresentados, de maneira a garantir a legitimidade da instituição.

De acordo com Lima *et al.* (2010), Silva e Pinheiro (2012) e, confirmado por Farias *et al.* (2016) e Souza *et al.* (2019), empresas com maior ativo, são mais propensas a adotar novos dispositivos de convergência no Brasil, fazendo ligação aos seus incentivos que tendem a ser

maiores (Teoria da Legitimidade) e, possuírem maiores condições para sustentar os possíveis custos incorridos para uma maior evidenciação (Teoria da Eficiência). Neste último caso, de forma a maximizar os resultados com os recursos disponíveis, sendo usados de forma eficiente para atender às necessidades da sociedade e evitando desperdícios.

H6: Quanto maior o ativo total de uma instituição, maior é o nível de evidenciação das suas informações contábeis relacionadas ao seu imobilizado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta etapa, para efeitos de investigar a influência de variáveis determinantes na respectiva evidenciação do ativo imobilizado das mesmas 61 UF's selecionadas no capítulo anterior, foi utilizado o *software* "Eviews", com a técnica estatística de regressão linear múltipla com dados em painel, relacionando o nível de evidenciação, encontrado na primeira etapa, com características das mesmas, acompanhadas ao longo do tempo. O período considerado para análise é o ano de 2019 a 2023, sendo a coleta de dados realizada dos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais – RCPG's, disponíveis e também coletados nos sítios eletrônicos das respectivas UF's e, nos Relatórios de Gestão de cada instituição.

O modelo estatístico utilizado é descrito conforme equação (2) abaixo apresentada, onde o NE foi tratado como variável dependente, visando identificar se existe relação com as variáveis explicativas, independentes:

(2)

$$NE_{i,t} = \beta_1 + \beta_2 AL_{i,t} + \beta_3 DOC_{i,t} + \beta_4 PERFGU_{i,t} + \beta_5 REC_{i,t} + \beta_6 IMOB_{i,t} + \beta_7 AT_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

No caso, NE representa o nível de evidenciação, encontrado no capítulo 1 deste trabalho, a partir da pontuação de cada universidade resultado da análise do *checklist*; relacionado ao tamanho das universidades, as variáveis AL e DOC, representam respectivamente, o número de alunos e de docentes que a universidade possui no período, coletados dos Relatórios de gestão das instituições ou, na falta desta informação, consultados via plataforma Fala.BR; PERFGU, diz respeito ao Perfil do Gestor universitário, onde se observa a sua área de formação profissional, verificada primeiramente no Relatório de gestão da instituição e confirmada, através de consulta pública aos respectivos Currículos Lattes, na Plataforma Lattes, mantida como um padrão nacional no registro da vida pregressa e atual dos estudantes e pesquisadores do país (CNPq, 2024);

Por fim, representando a necessidade de financiamento e sua capacidade de funcionamento operacional, coletados nos relatórios contábeis das instituições, REC representa o valor total da receita orçamentária realizada por cada universidade no período e, IMOB e AT, respectivamente, representam o valor total do Imobilizado e do Ativo pertencente a cada universidade, no final de cada período analisado.

As variáveis explicativas selecionadas tiveram como base estudos realizados anteriormente e detalhados no Quadro 2:

Quadro 2 - Variáveis analisadas

Variáveis	Proxy	Fonte	Descrição	Sinal esperado
DOC	Número de docentes	Grindle (2004), Católico (2012), Pessoa e Almeida (2014)	Quanto maior for a instituição, em termos de número de docentes, maior é o nível de evidência das suas informações contábeis relacionadas ao ativo imobilizado.	+
AL	Número de alunos	Católico (2012), Pessoa e Almeida (2014) e, Menezes, Vieira e Oliveira (2022)	Quanto maior for a instituição, em termos de número de docentes, maior é o nível de evidência das suas informações contábeis relacionadas ao ativo imobilizado.	+
PERFGU	Variável Dummy, que aponta o perfil do gestor universitário	Souza (2002), Palmeiras e Grzybovski (2017)	Há relação do perfil do gestor universitário, formado na área de Ciências sociais aplicadas, com o nível de evidência contábil das Universidades.	+
REC	Valor total da Receita Orçamentária realizada no período	Platt Neto <i>et al.</i> (2007), Castro (2016), STN (2021), Mata (2022), Sanabria <i>et al.</i> (2023)	Quanto maior for a receita orçamentária realizada da instituição, maior é o nível de evidência do ativo imobilizado.	+
IMOB	Valor total do Imobilizado da UF	Kaveski, Carpes e Klann (2015), Martins, Ferreira e Lucena (2021)	Universidades com maiores valores de Ativo Imobilizado, possuem maior evidência do ativo imobilizado, em comparação às universidades com menores valores;	+
AT	Valor total do Ativo da UF	Deegan, (2002), Lima <i>et al.</i> (2010), Silva e Pinheiro (2012), Garcia, Peleias e Peters (2014), Farias <i>et al.</i> (2016) e, Souza <i>et al.</i> (2019)	Quanto maior o ativo total de uma instituição, maior é o nível de evidência das suas informações contábeis relacionadas ao seu imobilizado.	+

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

No intuito de conhecer o comportamento das variáveis utilizadas no estudo, após a tabulação dos dados, foram calculados a média, a mediana, o mínimo, o máximo e o desvio padrão, conforme estatística descritiva apresentada na tabela 3:

Tabela 3 - Estatística Descritiva

VARIÁVEL	Média	Mediana	Máximo	Mínimo	Desvio Padrão
NE	0,10	0,09	0,50	0,00	0,04
ALUNOS	21509	16456	80987	2257	15702
DOC	1479	1281	4242	321	932
PGESTU	0.068852	0	1	0	0.253619
REC	11.214.304	3.365.131	187.424.065	-1.774.325	21.152.356
IMOB	1.048.669.401	763.030.362	8.293.191.902	93.113.718	1.236.696.197
AT	1.143.059.436	850.490.462	8.512.528.364	101.068.549	1.323.052.189

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Pode-se verificar que o NE médio da amostra é de 0,10, ou seja, em média, as universidades federais divulgaram apenas 10% das informações contábeis que deveriam evidenciar, de acordo com a NBC TSP 07, com alta dispersão, variando de 0% até 50%.

É possível observar uma grande diferença nos valores mínimo e máximo das variáveis número de alunos e docentes, possuindo um desvio padrão significativo. O que se explica pelo fato de representarem o tamanho das universidades, mostrando a existência de instituições maiores e menores distribuídas pelo país, a depender de sua região, desenvolvimento, necessidade e capacidade de investimentos, refletindo proporcionalmente nos valores mínimo e máximo da receita realizada e ativo imobilizado e total.

Referente ao valor mínimo e negativo encontrado na variável receita (-1.774.325), é importante mencionar que, conforme consulta às notas explicativas da Universidade em questão, isso se deve ao registro de devolução de saldo de convênios celebrados em exercícios anteriores. Assim como, ocorrido em outras duas instituições.

Suplementarmente foram analisados os demais pressupostos básicos, i.e., normalidade dos resíduos, homocedasticidade e autocorrelação. No que tange a normalidade dos resíduos,

foi realizado o teste de Jarque-Bera, o qual indicou que os resíduos não seguem uma distribuição normal. No entanto utilizou-se como suporte, o Teorema do Limite Central, com base em Gujarati e Porter (2011), em que para amostras maiores que 100 observações, presume-se a distribuição normal, i.e., o pressuposto da normalidade está restrito para as amostras que contêm menos de 100 observações.

Quanto à autocorrelação dos resíduos, utilizou-se o teste de Durbin-Watson o qual obteve-se o valor 1,68, demonstrando a não existência de autocorrelação dos resíduos. Para o pressuposto da homocedasticidade dos resíduos, utilizou-se o teste de Breusch-Pagan-Godfrey, o qual demonstrou a não existência de heterocedasticidade.

Adicionalmente foram realizados os testes Breusch-Pagan-Godfrey, Hausman e o teste F (Chow) para detectar o melhor modelo e os resultados evidenciaram a existência do efeito grupo. Em resumo, os testes sugeriram a utilização da regressão com efeitos aleatórios. De modo complementar – além dos resultados evidenciados na coluna A da Tabela 4 – as variáveis REC, IMOB e AT foram utilizadas em diferença, isto é, em variação e os resultados evidenciados na coluna B da Tabela 4.

Tabela 4 - Análise da Regressão das variáveis

VARIÁVEIS	A	B
	<i>t-value</i> (sig)	<i>t-value</i> (sig)
NE	11.13618 0.0000	10.16006 0.0000
ALUNOS	2.465660 0.0142	1.679639 0.0944
DOC	-3.116109 0.0020	-1.771326 0.0778
PERFGU	0.417663 0.6765	0.207346 0.8359
REC	2.228951 0.0266	3.155816 0.0018
IMOB	-0.743848 0.4576	-0.677638 0.4987
AT	0.784673 0.4333	0.684020 0.4946
Efeitos	<i>Random</i>	<i>Random</i>
R2	0.054864	0.066733
R2 ajustado	0.035705	0.042905
F	2.863716	2.800615
(sig)	0.009991	0.011914

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os resultados encontrados demonstraram que, dentre as variáveis independentes escolhidas, mostraram-se significantes apenas a variável tamanho, proxy do número de alunos e de docentes das universidades, com nível de significância de 5% e 1%, respectivamente e, receita orçamentária, com nível de significância de 5%. Assim, possuem relação com o nível de evidenciação do ativo imobilizado das UF's, porém de maneiras diferentes, sendo o número de alunos e a receita orçamentária diretamente relacionadas, ou de forma positiva, confirmando as hipóteses 2 e 4 de trabalho.

Já a variável número de docentes, possui relação inversa, ou seja, é negativamente relacionada, o que sugere que o número de docentes das instituições não segue a mesma proporção de alunos. Neste caso, a hipótese 1 foi rejeitada, já que conforme expectativa teórica, se esperava uma relação direta, ao contrário do resultado encontrado.

Estes achados corroboram com as expectativas teóricas voltadas para a teoria dos *Stakeholders* e dos estudos de Católico (2012) e de Pessoa e Almeida (2014), em relação ao número de alunos, de que quanto maior a instituição, maior a necessidade de comunicação e em consequência, maior acesso à informação, participação de todos os envolvidos e partes interessadas e, portanto, maior evidenciação.

Ter melhores níveis de evidenciação das informações contábeis, exige a implementação de novas rotinas contábeis na organização, necessitando até mesmo vincular departamentos relacionados aos diferentes requisitos de dados. Neste sentido, a instituição que possui maior volume de recursos disponíveis, terá um melhor *disclosure* contábil. O que valida a conclusão dos autores Castro (2016) e Mata (2022) e ressalta a responsabilidade do governo em informar e justificar suas ações e decisões perante a sociedade, apresentada pela teoria da Prestação de Contas (*Accountability*).

Assim, acredita-se que quanto maior a instituição, ela possui maior número de alunos, demandando uma melhor condição de financiamento e funcionamento, sendo necessário para isso, uma maior fonte de recursos disponíveis. Consequentemente, quanto maior for esse volume de informações, maior será a necessidade de divulgação e prestação de contas do que lhe foi repassado.

As demais variáveis (PERFGU, IMOB e AT), não demonstraram significância para o modelo, não sendo possível, portanto, provar a relação das mesmas com o nível de evidenciação considerado. O que sugere a rejeição das hipóteses 3, 5 e 6 de trabalho, ou seja, da relação entre o nível de evidenciação e o perfil do gestor universitário, o valor de seu ativo imobilizado e de seu Ativo total. Estas últimas variáveis, foram validadas empiricamente por Kaveski, Carpes e

Klann (2015), Silva e Pinheiro (2012), Farias *et al.* (2016) e, Souza *et al.* (2019) em estudos com empresas do setor privado, contudo, essas expectativas não se confirmaram neste estudo em se tratando de universidades federais.

5 CONCLUSÕES

O crescimento ou a queda dos níveis de evidenciação de uma instituição, podem ser influenciados ou até determinados por componentes presentes na própria divulgação das informações a que se considera, e por isso, variáveis explicativas foram selecionadas e analisadas, frente a hipóteses de estudo criadas.

Com o objetivo de verificar quais variáveis determinam o nível de evidenciação do ativo imobilizado das universidades federais, a partir da regressão linear múltipla, foi possível identificar as características explicativas do NE. Os resultados demonstram que, as universidades federais divulgam em média, apenas 10% das informações contábeis referentes a seu ativo imobilizado, e corroboraram a hipótese de pesquisa indicando que existe uma relação significativa e positiva do nível de evidenciação com as variáveis AL e REC e, relação significativa, porém inversa, com a variável DOC. Portanto, com base nesses resultados, quanto maior a universidade em termos de alunos e quanto maior for o valor de seus recursos disponíveis, representado pela receita orçamentária realizada no período, maior será seu nível de evidenciação. Confirmando assim, as hipóteses 2 e 4 do trabalho.

Diante da constatação de que a variável número de alunos e valor da receita orçamentária realizada, determinam positivamente o nível de evidenciação do ativo imobilizado nas universidades federais, e do fato de que o acesso ao ensino superior está cada mais facilitado, com diversas formas de ingresso, infere-se que conseqüentemente, será necessária uma maior evidenciação das informações contábeis das instituições.

Importante destacar que essa constatação foi feita através da análise dos relatórios contábeis de propósitos gerais, compreendidos pelas demonstrações contábeis das universidades e considerando para isso a NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado. Diante disso, conclui-se ainda que há necessidade de maior e melhor divulgação das informações para que as instituições se adequem às referidas normas, para o fornecimento de informações de qualidade, de maneira que possibilite o controle social e estejam convergidas internacionalmente.

Ressalta-se que o não cumprimento da Norma referente a evidenciação do ativo imobilizado, desencadeia atrasos ou não cumprimento ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), desenvolvido pelo STN, que busca dar

continuidade ao processo de convergência da CASP aos padrões internacionais, através da padronização dos procedimentos contábeis adotados na Federação, com vistas à consolidação das contas públicas (STN, 2023).

REFERÊNCIAS

CATÓLICO, Diego Fernando. Revelación y divulgación de la información financiera y no financiera de las universidades públicas en Colombia. **Revista Facultad de Ciencias Económicas**, vol. XX (1), Junio 2012, 57-76. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.2185>. Disponível em <https://revistas.unimilitar.edu.co/index.php/rfce/article/view/2185>. Acesso em 18 jul. 2024.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva. **Convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal**. 2016. 117 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil, 2016. Disponível em <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUBD-ADMMCG>. Acesso em 18 jul. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO - CNPq. **Sobre a plataforma Lattes**. 2024. Disponível em <https://lattes.cnpq.br/>. Acesso em 12 nov. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP Estrutura Conceitual** de 23 de setembro de 2016. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 08 jan. 2024.

DEEGAN, Português C. Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 2002. Vol. 15 No. 3, pp. 282-311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>.

GARCIA, Roberto Luiz Mendonça; PELEIAS, Ivam Ricardo; PETERS, Marcos Reinaldo Severino. A Teoria da Legitimidade e as Práticas de Evidenciação da Norma ISO 14001 por Empresas Brasileiras. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 14., 2014, São Paulo. **Anais[...]**. São Paulo: USP, 2014. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos142014/255.pdf>. Acesso em: 04 Dez. 2024.

GRINDLE, Merilee. Good Enough Governance: Poverty Reduction and Reform in Developing Countries. **Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions**, 2004. 17: 525-48. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.0952-1895.2004.00256.x>. Acesso em 04 Dez. 2024.

GUJARATI, Damodar. N.; PORTER, Dawn. C. **Econometria básica**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011. 924 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRED, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Traduzido por Antônio Zorato Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio; RIOS, Ricardo Pereira (Colaborador). **Teoria da contabilidade**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

KAVESKI, Itzhak David Simão; CARPES, Antonio; KLANN, Roberto Carlos. Determinantes do nível de conformidade das evidências relativas ao CPC 27 em empresas do novo mercado da BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 41, p. 33-45, 2015, Disponível em <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2046/1834>. Acesso em 18 abr. 2024.

MATA, Rodrigo Santos da. Índice de *Disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no Setor Público: uma análise dos municípios do Estado do Espírito Santo. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 21, p. e3327, 2022. DOI: 10.16930/2237-766220223327. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3327>. Acesso em: 19 abr. 2024.

MARTINS, Orleans Silva; FERREIRA, Talieh Shaikhzadeh Vahdat; LUCENA, Wenner Glaucio Lopes. Teoria da Agência. In: **Teorias aplicadas à pesquisa em Contabilidade: uma introdução às Teorias Econômicas, Organizacionais e Comportamentais**. Karla Katiúscia Nóbrega de Almeida, Robério Dantas de França (organizadores). João Pessoa: Editora UFPB, 2021. 317 p.

MENEZES, David Curtinaz; VIEIRA, Diego Mota; OLIVEIRA, Jéssica Eloísa de. Teoria dos Stakeholders: evolução e proposta de agenda de pesquisa. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, [S. l.], v. 1, pág. e18882, 2022. DOI: 10.5585/riae.v21i1.18882. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/riae/article/view/18882>. Acesso em: 5 dez. 2024.

PALMEIRAS, Jênifer de Brum; GRZYBOVSKI, Denize. Perfil do gestor e desempenho econômico-financeiro das instituições de ensino superior: O caso das comunitárias brasileiras participantes do COMUNG. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 10, n. 4, p. 01-21, Edição Especial. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/1983-4535.2017v10n4p1>. Disponível em <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2017v10n4p1/35581>. Acesso em 18 jul. 2024.

PEREIRA, Anísio Cândido; WEFFORT, Elionor Farah Jreige; GUIMARÃES, Iolanda Do Couto; MACHADO, Lúcio De Souza. Evidenciação contábil: análise do nível de divulgação das demonstrações contábeis por empresas do Estado de Goiás. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 2005. **Anais [...]**. ABC, 2005. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2082>. Acesso em: 19 mar. 2024.

PESSÔA, Iury da Silva; ALMEIDA, José Elias Feres de. Determinantes da transparência das universidades federais brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14., 2014, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2014. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos142014/488.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9. ed. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em: 15 nov. 2023.

SOUZA, Eda Castro Lucas de. A capacitação administrativa e a formação de gestores governamentais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 1, p. 73 a 88, 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6428>. Acesso em: 4 dez. 2024.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentre as conclusões deste trabalho, destaca-se as significativas transformações trazidas à contabilidade pública através da convergência aos padrões internacionais, principalmente voltando-se para o enfoque patrimonial, aprimorando os registros, as mensurações, avaliações de ativos e passivos e os testes de recuperabilidade.

Os resultados desta pesquisa, desperta a necessidade de maior atenção à contabilidade e à gestão pública brasileira, por apresentar uma assimetria informacional, quando se analisa as informações contábeis da maneira que são apresentadas com relação ao que se deveria divulgar. Neste sentido, é possível compreender, que os RCPG's abrangem a apresentação das Demonstrações Contábeis do setor público juntamente de suas notas explicativas e se elaborados e evidenciados de acordo com as normas brasileiras de contabilidade, podem reduzir essa assimetria de informações.

Isso tudo faz parte da busca por um tratamento contábil padronizado internacionalmente, associado a um alto padrão de qualidade da informação e divulgação adequada. No entanto, o processo de convergência é complexo, diante do dinamismo na mudança de contexto normativo, econômico e de necessidade informacional da contabilidade aplicada ao setor público. É possível sim, perceber o avanço da implementação das Normas Internacionais de Contabilidade, porém a passos lentos, pois a evidenciação do Ativo Imobilizado das universidades federais brasileiras é insuficiente, com níveis baixos e a não realização de procedimentos contábeis como a depreciação, reavaliação de ativos e a redução ao valor recuperável.

Neste sentido, percebe-se que para uma melhoria da qualidade da informação divulgada, o setor público requer maiores esforços dos principais atores envolvidos: os contadores, responsáveis pela seleção, localização e a organização da informação que será apresentada nos RCPG's ou nas demonstrações contábeis. O contador, diante do certo grau de subjetividade ao ter que definir “o que” e “o quanto” evidenciar, passa a exercer sua capacidade de julgamento e comprometimento, de modo a assegurar que a informação satisfaça aos objetivos da elaboração e da divulgação e ainda alcance as características qualitativas.

É importante destacar como uma limitação da presente pesquisa, a dificuldade na coleta dos dados de algumas universidades que, em relação ao exercício de 2023, não publicaram suas demonstrações contábeis ou relatórios contendo as demonstrações contábeis, até 31 de março do exercício seguinte, conforme estabelece a IN - TCU nº 84, de 2020, em seu Art. 8º, parágrafo

2°. Ainda, em relação a outras universidades, cuja respectiva publicação do período mínimo de cinco anos, a contar do encerramento do exercício financeiro a que se refere, conforme Art. 8º da IN supracitada, não constam disponíveis nos sítios oficiais. Neste caso, para se obter as informações necessárias, foi necessário recorrer para a Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação da Controladoria-Geral da União, conhecida como Fala.Br, com fundamento no artigo 5º (XXXIII) da Constituição Federal e nos artigos 10, 11 e 12 da Lei nº 12.527/2011 – a Lei Geral de Acesso a Informações Públicas, que permitem qualquer interessado apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades.

O estudo sobre o nível de evidenciação e seus determinantes é pertinente não só para verificar se as instituições públicas estão divulgando ou não as informações da maneira correta e com qualidade, mas principalmente para chamar a atenção de como os processos atuais estão acontecendo. Por este motivo, considerando a expectativa de no futuro próximo, todas as universidades estarem realizando inventário eletrônico, reconhecimento periódico da depreciação e a ampliação da automação do registro contábil, através do Sistema Integrado de Gestão Patrimonial – SIADS, uma sugestão para pesquisas futuras diz respeito a reaplicação desta pesquisa, o que permitirá a comparabilidade dos resultados, além da utilização de diferentes variáveis e ampliação do universo de pesquisa, incluindo institutos federais.

Recomenda-se, portanto, dar maior atenção à contabilidade e à gestão pública, buscando entender outros fatores importantes para a melhoria contínua na elaboração e divulgação de informações de qualidade, de forma a promover maior transparência, controle social e maior confiança dos *stakeholders*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública - Da teoria à prática**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 416 p.

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos. Evidenciação. **Caderno de Estudos**, [S. l.], n. 5, p. 01–40, 1992. DOI: 10.1590/S1413-92511992000200002. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5575..> Acesso em: 26 jan. 2024.

AVELINO, Bruna Camargos; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; COLAUTO, Romualdo Douglas; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do Estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da Teoria da Divulgação. In: CONGRESSO ANPCONT, 2013. **Anais[...]**. São Paulo: ANPCONT, 2013. Disponível em: <https://anpcont.org.br/congresso-anpcont-antiores/congresso-anpcont-2013/>. Acesso em: 05 mar. 2024.

BEUREN, Ilse Maria; SÖTHE, Ari. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, Brasil, v. 3, n. 5, p. 98–120, 2009. DOI: 10.11606/rco.v3i5.34734. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34734..> Acesso em: 29 mar. 2024.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: Abordagem objetiva e didática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

BEZERRA FILHO, João Eudes. FEIJÓ, Paulo Henrique. A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou! **Revista do TCE-PE**. v. 19 n. 19 (2012). Disponível em: https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-3.1.2-1/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/708. Acesso em 07 abr. 2024.

BRANDÃO, Eduardo Costa; NASCIMENTO, Roberto Sérgio do; FRANÇA, Edson da Silva; VIOTTO, Ricardo. Evidenciação de ativos imobilizados por parte dos governos subnacionais brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**, v. 15, n. 1, 2023. DOI: 10.21680/2176-9036.2023v15n1ID31154. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/31154>. Acesso em: 22 abr. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 fev. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, 2009. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm. Acesso em: 07 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da

Constituição Federal; Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em 30 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2008. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em 07 abr. 2024.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva. **Convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal**. 2016. 117 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil, 2016. Disponível em <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUBD-ADMMCG>. Acesso em 18 jul. 2024.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; SCARPIN, Jorge Eduardo e FRANCISCO, José Roberto de Souza. Índice de disclosure dos Estados brasileiros e o Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. **RC&C-Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 10, n. 2, p.41-57, mai./ago. 2018. Disponível em <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/58271>. Acesso em 17 abr. 2024.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. Convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise dos entes públicos brasileiros. *In: ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA – EnAPG*, 6., 2014. **Anais[...]**. Brasília: EnAPG, 2014.

CATÓLICO, Diego Fernando. Revelación y divulgación de la información financiera y no financiera de las universidades públicas en Colombia. **Revista Facultad de Ciencias Económicas**, vol. XX (1), Junio 2012, 57-76. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.2185>. Disponível em <https://revistas.unimilitar.edu.co/index.php/rfce/article/view/2185>. Acesso em 18 jul. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP Estrutura Conceitual** de 23 de setembro de 2016. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 08 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado**, de 22 de setembro de 2017. Brasília: CFC, 2017. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 08 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, de 11 de**

outubro de 2018. Brasília: CFC, 2018. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em 08 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Plano estratégico do grupo assessor das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público 2019-2023.** Brasília: CFC, 2019. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/04/Plano-Estrate%CC%81gico-GA-Web-1.pdf>. Acesso em 31 jul. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.** Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001103&arquivo=Res_1103.doc. Acesso em 18 jul. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO - CNPq. **Sobre a plataforma Lattes.** 2024. Disponível em <https://lattes.cnpq.br/>. Acesso em 12 nov. 2024.

COSTA, Danieli Moraes; SPRENGER, Kélim Bernardes; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Conformidade na Evidenciação do Ativo Imobilizado: um estudo sob a ótica da Teoria Institucional. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, [S. l.], v. 9, n. 2, p. 49-61, 2019. DOI: 10.18696/reunir.v9i2.844. Disponível em: <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/844>. Acesso em: 18 abr. 2024.

DA SILVA, M. C. Análises do Balanço Patrimonial da cidade de São Paulo (2021-2022) com suporte da Teoria da Divulgação. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 14, n. 8, p. 13181–13201, 2023. DOI: 10.7769/gesec.v14i8.2481. Disponível em: <https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/2481>. Acesso em: 01 jul. 2024.

DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos; SANTOS, Sérgio Carlos dos; NIYAMA, Jorge Katsumi. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia & Gestão**, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005. Disponível em: <https://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/40>. Acesso em: 05 fev. 2024.

DEEGAN, Português C. Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 2002. Vol. 15 No. 3, pp. 282-311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>.

DELAMORA, Andrea; GONÇALVES, Morgana; GAMA, Janyluce Rezende; CALIMAN, Douglas Roriz. Disclosure dos elementos patrimoniais do setor público na região sudeste. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 15, n. 4, 2020. Disponível em <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/21945>. Acesso em 17 abr. 2024.

FARIAS, Robson Benedito; HUPPES, Cristiane Mallmann; LOPES, Antônio Carlos Vaz; NORILLER, Rafael Martins. Fatores explicativos do índice de disclosure das provisões e passivos contingentes das empresas pertencentes ao Índice Bovespa. In: CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 13., 2016, São Paulo. **Anais [...]**. São

Paulo: USP, 2016. Disponível em:

<https://congress USP.fipecafi.org/anais/16UspInternational/165.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2024.

FOX, J. The uncertain relationship between transparency and accountability. **Development in Practice**, v. 17, n. 4, p. 663-671, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1080/09614520701469955>.

GALDINO, Jonathan Alves; MOURA, Joel Brito; CUNHA, Edileuza Lobato da. Efeitos do enfoque patrimonial na dívida pública flutuante: um estudo de caso em uma fundação pública do norte do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [S. l.], v. 11, n. 23, p. 31–52, 2014. DOI: 10.5007/2175-8069.2014v11n23p31. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2014v11n23p31>. Acesso em: 22 abr. 2024.

GARCIA, Roberto Luiz Mendonça; PELEIAS, Ivam Ricardo; PETERS, Marcos Reinaldo Severino. A Teoria da Legitimidade e as Práticas de Evidenciação da Norma ISO 14001 por Empresas Brasileiras. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 14., 2014, São Paulo. **Anais[...]**. São Paulo: USP, 2014. Disponível em: <https://congress USP.fipecafi.org/anais/artigos142014/255.pdf>. Acesso em: 04 Dez. 2024.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 2022. GOULART, André Moura Cintra. **Evidenciação Contábil do Risco de Mercado por Instituições Financeiras no Brasil**. 202 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GRACILIANO, Erivelton Araújo; FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o disclosure de gestão. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14-21, jan/abr. 2013. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/1540>. Acesso em: 5 mar. 2024.

GRINDLE, Merilee. Good Enough Governance: Poverty Reduction and Reform in Developing Countries. **Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions**, 2004. 17: 525-48. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.0952-1895.2004.00256.x>. Acesso em 04 Dez. 2024.

GUJARATI, Damodar. N.; PORTER, Dawn. C. **Econometria básica**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011. 924 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Traduzido por Antônio Zorato Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **The Importance of Accrual-based Financial Reporting In the Public Sector**, 2014. Disponível em https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/uploads/IPSASB/IPSASB-The-Importance-of-Accrual-based-Financial-Reporting.pdf. Acesso em 05 fev. 2024.

IFRS - International Financial Reporting Standards Foundation. **Project Summary and Feedback Statement**. London, 2024. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/pir-9-impairment/pir-ifrs9-projects-summary-feedback-statement.pdf>. Acesso em 01 ago. 2024.

INEP Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Censo da Educação Superior - Resultados**. 2023. Disponível em <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/censo-da-educacao-superior/resultados>. Acesso em 16 fev. 2024.

IUDÍCIBUS, Sérgio; RIOS, Ricardo Pereira (Colaborador). **Teoria da contabilidade**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

JORISSEN, Ann. O IASB: Das Informações Contábeis de Alta Qualidade em Direção às Informações para Fomentar Confiança e Estabilidade nos Mercados Globais. **Revista Contabilidade & Finanças**, [S. l.], v. 26, n. 69, p. 243-246, 2015. DOI: 10.1590/1808-057x201590070. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/108777>. Acesso em: 23 jan. 2024.

KAVESKI, Itzhak David Simão; CARPES, Antonio; KLANN, Roberto Carlos. Determinantes do nível de conformidade das evidenciações relativas ao CPC 27 em empresas do novo mercado da BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 41, p. 33-45, 2015, Disponível em <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2046/1834>. Acesso em 18 abr. 2024.

LIMA, Vinícius Simmer de; FRANCO DE LIMA, Gerlando Augusto Sampaio; SIQUEIRA LIMA, Iran; CARVALHO, Luis Nelson Guedes de. Determinantes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil. *In*: CONGRESSO ANPCONT, 2010. **Anais[...]**. São Paulo: ANPCONT, 2010.

MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; MACHADO, Márcio André Veras; MACHADO, Márcia Reis. Análise da relevância da informação contábil no Brasil num contexto de convergência às normas internacionais de contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 1, p. 65-85, 2013. Disponível em: <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2837>. Acesso em: 08 abr. 2024.

MARQUES, Lilian Tadim; NETO, João Estevão Barbosa; FRANCISCO, José Roberto de Souza. Impacto da mensuração do ativo imobilizado e intangível nas variações patrimoniais de uma instituição federal de ensino. *In*: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 6., 2020, Brasília. **Anais[...]**. Brasília: UnB, 2020. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/40911/2/2020_Impacto%20da%20mensura%C3%A7%C3%A3o%20do%20ativo%20imobilizado%20e%20intang%C3%ADvel%20nas%20varia%C3%A7%C3%B5es%20patrimoniais%20de%20uma%20institui%C3%A7%C3%A3o%20federal%20de%20ensino.pdf. Acesso em: 12 mar. 2024.

MARQUES, Lilian Tadim. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras**. 2017.

107f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil, 2017.

MARTINS, Orleans Silva; FERREIRA, Talieh Shaikhzadeh Vahdat; LUCENA, Wenner Glaucio Lopes. Teoria da Agência. In: **Teorias aplicadas à pesquisa em Contabilidade: uma introdução às Teorias Econômicas, Organizacionais e Comportamentais**. Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida, Robério Dantas de França (organizadores). João Pessoa: Editora UFPB, 2021. 317 p.

MATA, Rodrigo Santos da. Índice de *Disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no Setor Público: uma análise dos municípios do Estado do Espírito Santo. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 21, p. e3327, 2022. DOI: 10.16930/2237-766220223327. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3327>. Acesso em: 19 abr. 2024.

MENDES, Alinie Rocha; COSTA, Abimael de Jesus Barros. Disclosure do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras no contexto do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EBAP, 9., 2022, São Paulo. **Anais[...]**. São Paulo: SBAP, 2022. Disponível em: <https://sbap.org.br/ebap/index.php/home/article/view/517>. Acesso em: 05 mar. 2024.

MENESES, Anelise Florencio de. **Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público**. 2011. 167 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza-CE, 2011.

MENEZES, David Curtinaz; VIEIRA, Diego Mota; OLIVEIRA, Jéssica Eloísa de. Teoria dos Stakeholders: evolução e proposta de agenda de pesquisa. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, [S. l.], v. 1, pág. e18882, 2022. DOI: 10.5585/riae.v21i1.18882. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/riae/article/view/18882>. Acesso em: 5 dez. 2024.

MÜLLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio; CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Contabilidade avançada e internacional**. 4.ed. São Paulo: Saraiva uni, 2019.

NASCIMENTO, Maxleide Castro; RODRIGUES, Raimundo Nonato; ARAÚJO, Juliana Gonçalves de; PRAZERES, Rodrigo Vicente dos. Relato Integrado: Uma Análise do Nível de Aderência das Empresas do Novo Mercado aos Indicadores-Chave (KPIs) dos Capitais Não Financeiros. In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 15., 2015, São Paulo. **Anais**. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/343.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2025.

NIYAMA, J. K.; GOMES, A. L. O. Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1996, Brasília. **Anais[...]**. Brasília: CBC, 1996.

OZÓRIO, Marciana Lopes da Silva; PEREIRA, Micheli Luani; DA SILVA, Josimar Pires; NORILLER, Rafael Martins. Budget revenue as a determinant of transparency level in federal universities of the central-west region: an analysis through general purpose accounting

reports. **International Journal of Scientific Management and Tourism**, v. 9, n. 5, p. 2914-2940, 2023. Disponível em:
<https://ojs.scientificmanagementjournal.com/ojs/index.php/smj/article/view/561>. Acesso em: 18 abr. 2024.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de contabilidade internacional-IFRS-US Gaap e Br Gaap: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007. Disponível em:
<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>. Acesso em: 01 jul. 2024.

PAIVA, Anderson Filipe Gomes de. **Disclosure de bens imóveis em universidades federais: análise à luz dos quesitos de divulgação dos ativos imobilizados**. 2022. 82f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília - DF, Brasil, 2022. Disponível em
https://bdm.unb.br/bitstream/10483/36588/1/2022_AndersonFilipeGomesDePaiva_tcc.pdf. Acesso em 16 de jul. 2024.

PALMEIRAS, Jênifer de Brum; GRZYBOVSKI, Denize. Perfil do gestor e desempenho econômico-financeiro das instituições de ensino superior: O caso das comunitárias brasileiras participantes do COMUNG. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 10, n. 4, p. 01-21, Edição Especial. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/1983-4535.2017v10n4p1>. Disponível em
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2017v10n4p1/35581>. Acesso em 18 jul. 2024.

PEREIRA, Anísio Cândido; WEFFORT, Elionor Farah Jreige; GUIMARÃES, Iolanda Do Couto; MACHADO, Lúcio De Souza. Evidenciação contábil: análise do nível de divulgação das demonstrações contábeis por empresas do Estado de Goiás. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 2005. **Anais[...]**. [S. l.]: ABC, 2005. Disponível em:
<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2082>. Acesso em: 19 mar. 2024.

PESSÔA, Iury da Silva; ALMEIDA, José Elias Feres de. Determinantes da transparência das universidades federais brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14., 2014, São Paulo. **Anais[...]**. São Paulo: USP, 2014. Disponível em:
<https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos142014/488.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2024.

RAMINHO, Adalberto Hott; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. Disclosure da informação contábil na gestão patrimonial dos bens móveis das instituições públicas de ensino superior federais brasileiras. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 16, n. 33, p. 113–127, 2017. Disponível em:
<https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/56909>. Acesso em: 18 mai. 2024.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2003. p.

ROBERTO, Felipe; GAMA, Janyluce Rezende. Nível de disclosure das informações contábeis em países da América Latina. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO, SOCIEDADE E INOVAÇÃO – CASI, 2016, Juiz de Fora. **Anais[...]**. Juiz de Fora: UFJF, 2017. Disponível em: <https://www.even3.com.br/anais/casi/37122-NIVEL-DE-DISCLOSURE-DAS-INFORMACOES-CONTABEIS-EM-PAISES-DA-AMERICA-LATINA>. Acesso em: 08 fev. 2024.

SANABRIA, Daniel Colman; FAVA, Helder de Lima; FERREIRA, Natalia Ingrid de Oliveira; CINTRA, Renato Fabiano. Assistência Estudantil à luz da accountability: instrumento de medição em portais eletrônicos. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, [S. l.], v. 13, n. 3, p. 110-128, 2024. DOI: 10.18696/reunir.v13i3.1485. Disponível em: <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/1485>. Acesso em: 1 jul. 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9. ed. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em: 15 nov. 2023.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL STN. **Manual Siafi**: Macrofunção 02.03.15: Conformidade Contábil. 2024. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/manuais/siafi/020315>. Acesso em: 07 mai. 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL STN. **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)**, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>. Acesso em 10 jun. 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL STN. **Relatório Contábil do Tesouro Nacional**. Uma Análise dos Ativos, Passivos e Fluxos Financeiros da União, 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-contabil-do-tesouro-nacional-rctn/2022/114>. Acesso em: 24 mai. 2024.

SILVA, Flávia de Araújo e; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Estágio atual de evidenciação e fatores que influenciam o *disclosure* de informações por segmentos por empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**. Curitiba, v. 4, n. 3, p.78-94, 2012. Disponível em <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/29897/19542>. Acesso em 23 abr. 2024.

SILVA, Josimar Pires da; BONFIM, Mariana Pereira; NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Adoção ao padrão IFRS e earnings quality: a persistência do lucro das empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, Brasil, v. 11, n. 29, p. 46–55, 2017. DOI: 10.11606/rco.v11i29.125846. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/125846..> Acesso em: 17 abr. 2024.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: Uma abordagem prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA JÚNIOR, Idésio Coelho da. **O estágio da internacionalização das normas contábeis**. 2018. Disponível em <https://cfc.org.br/destaque/o-estagio-da-internacionalizacao-das-normas-contabeis/>. Acesso em: 18 abr. 2024.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta - DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 9, n. 27, p. p. 25–42, 2011. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1100>. Acesso em: 23 jan. 2024.

SOUZA, Eda Castro Lucas de. A capacitação administrativa e a formação de gestores governamentais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 1, p. 73 a 88, 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6428>. Acesso em: 4 dez. 2024.

SOUZA, Marina Magalhães de; MARTINEZ, Antonio Lopo; MURCIA, Fernando Dal-Ri; BASTOS, Sergio Augusto Pereira. Os determinantes do cumprimento das normas de disclosure das provisões e das contingências ativas e passivas na B3. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, mai/ago, 2019. Disponível em <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/20234>. Acesso em 22 abr. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020**. Diário Oficial da União, Brasília, v. 82, Seção 1, p. 98, 30 abr. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>. Acesso em: 14 mar. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Contexto geral das prestações de contas**. 2024. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contexto-geral-das-prestacoes-de-contas.htm>. Acesso em 18 jul. 2024.

UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro, UFRJ. **Prestação de contas ordinárias anual. Relatório de Gestão do exercício de 2021**. 2022. Disponível em <https://planejamento.ufrj.br/relatorio-de-gestao/>. Acesso em 30 de abr. 2024.

VERRECCHIA, Robert E. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1–3, p. 97-180, 2001. ISSN 0165-4101. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00025-8](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00025-8). Acesso em: 01 jul. 2024.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; DE MORAIS, Leandro Moraes; PLATT NETO, Orion Augusto. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 06, n. 02, p. 01-20, abr/jun. 2012. Disponível em <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951>. Acesso em 17 abr. 2024.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALOTTI, Bruno Meirelles. **Informação Contábil: Estudos sobre a Divulgação no Mercado de Capitais**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; SANTOS, Alexandre Corrêa dos; RODRIGUES JUNIOR, Moacir Manoel; BEZERRA, Francisco Antonio. Fatores determinantes para a

adoção de padrões internacionais de contabilidade no Brasil: uma investigação em empresas públicas e privadas do setor de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 26-47, 2011. Disponível em <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34793/37531>. Acesso em 05 Mar. 2024.