

4º LUGAR - 24ª EDIÇÃO DO PRÊMIO CONTADOR GERALDO DE LA ROCQUE 2023

Qualidade da Informação dos Relatórios de Gestão Integrados das Universidades Públicas Federais

Quality of Information in the Integrated Management Reports of Federal Public Universities

Artigo recebido em: 11/08/2023 e aceito em: 10/10/2023

Mônica Maria Lima Fonseca

Niterói- RJ
Mestre em Administração pelo PPGAD/UFF¹
Contadora da UFF
limamonica@id.uff.br

Cíntia de Melo de Albuquerque Ribeiro

Doutora em Sistema de Gestão Sustentável pela LATEC/UFF
Professora Adjunta do Departamento de Contabilidade da UFF
cintiaalbuquerque@id.uff.br

José Paulo Cosenza

Niterói – RJ
Doutor em Contabilidade e Finanças pela Unizar²
Professor Titular do Departamento de Contabilidade da UFF
jpcosenza@id.uff.br

RESUMO

O controle social é ferramenta essencial para a participação ativa do cidadão na gestão dos recursos públicos. No entanto, para efetividade do controle social é necessário que os gestores públicos prestem contas do uso dos recursos públicos a partir de informações com qualidade. O principal mecanismo de prestação de contas no Brasil é o Relatório de Gestão (RG). Recentemente, há exigência para que os RGs sejam elaborados a partir da abordagem do Relato Integrado (RI). Isso impactou em um novo desafio para os elaboradores de prestação de contas no serviço público federal, o que remete à observância dos atributos da informação contábil, de modo a não conflitá-los. O objetivo deste estudo é verificar o nível de qualidade das informações divulgadas nos RGs das Universidades Públicas Brasileiras, a partir da adoção da abordagem do RI, dada as Características Qualitativas da Informação Contábil no Setor Público. Por meio de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, fez-se uma análise documental nos RGs do ano de 2020 de dez Universidades Federais Brasileiras contempladas com a maior dotação orçamentária pelo MEC. Conclui-se que, de forma geral, as Universidades apresentam bons índices de qualidade da informação. No entanto, há um desafio em preparar relatórios con-

cisos, mas abrangentes o suficiente para garantia da qualidade da informação divulgada. Visto que os resultados indicam que as Universidades estudadas precisam melhorar atributos como o da relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, conectividade, relação com partes interessadas e concisão. A contribuição deste estudo está em trazer reflexões sobre a necessidade de aperfeiçoamento na qualidade da informação apresentada em Relatórios de Gestão Integrados.

Palavras-chave: prestação de contas, gestão pública, Relatório de Gestão, Relato Integrado, qualidade da informação contábil.

ABSTRACT

Social control is an essential tool for the active participation of citizens in the management of public resources. However, for social control to be effective, public managers must be accountable for the use of public resources based on quality information. The main accountability mechanism in Brazil is the Management Report (RG). Recently, there is a requirement for RGs to be prepared using the Integrated Reporting (IR) approach. This has had an impact on a new challenge for accountability developers in the federal public service, which refers to the observance of the attributes of accounting information, so as not to conflict with them. The objective of this study is to verify the level of quality of the information disclosed in the RGs of Brazilian Public Universities, based on the adoption of the IR approach, given the Qualitative Characteristics of Accounting Information in the Public Sector. Using descriptive research, with a qualitative approach, we perform a documentary analysis in the RGs of the year 2020 of ten Brazilian Federal Universities contemplated with the highest budget allocation by the MEC. We concluded that, in general, the Universities present good levels of information quality. Nevertheless, there is a challenge in preparing reports that are concise but comprehensive enough to ensure the quality of the information disclosed. Whereas, the results indicate that the studied Universities need to improve attributes such as relevance, reliable representation, comprehensibility, connectivity, relationship with stakeholders and conciseness. The contribution of this study is to bring reflections on the need to improve the quality of the information presented in Integrated Management Reports.

Keywords: accountability, public management, Management Report, Integrated Report, Accounting information quality

1 UFF- Universidade Federal Fluminense – CEP.24.210-201- Niterói – RJ.

2 Universidad de Zaragoza – 50009 - Zaragoza - Espanha.

INTRODUÇÃO

As imposições para que os gestores públicos demonstrem maior responsabilidade na aplicação dos recursos têm sido crescentes nas últimas décadas, ou seja, cobra-se maior “*accountability*” no uso dos recursos públicos. O termo “*accountability*” pode ser compreendido como a capacidade de prestar contas pelas organizações e por seus agentes, denotando maior responsabilidade gerencial, legitimidade e sucessivamente, a confiança de suas partes interessadas, e viabiliza uma gestão alinhada à democracia (Campos, 1990).

Nesse sentido, o Brasil tem implementado importantes mecanismos, citando-se: o Decreto Lei 200/67 (Brasil, 1967), que versa sobre a organização da Administração Pública Federal – APF; a Lei 4.320/64 (Brasil, 1964), a qual dispõe sobre o controle e a fiscalização contábil; a Constituição Federal (Brasil, 1988); a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Brasil, 2000); a Lei de Acesso à Informação – LAI (Brasil, 2011), que regulamenta o direito constitucional do cidadão em acessar as informações e exercer o controle social. O controle social possibilita ao cidadão avaliar os serviços públicos e participar da sua gestão (Aguilar Villanueva, 2006).

No entanto, para haver um efetivo controle social, é necessário que o cidadão tenha acesso a informações contábeis úteis (Dias; Vasconcelos, 2015). Assim, com o objetivo de melhorar a qualidade da informação prestada ao cidadão, a DN TCU nº 170/2018 (Brasil, 2018), trouxe a obrigatoriedade do Relatório de Gestão – RG, principal documento de prestação de contas dos gestores de recursos públicos da Administração Pública Federal, adotar a abordagem do Relato Integrado (RI). No entanto, essa abordagem contém uma linguagem técnica e abrangente, direcionada aos investidores do setor privado (Cohen; Karatzimas, 2015; Manes-Rossi, 2019).

Apesar disso, espera-se que no setor público essa nova abordagem de RG demonstre uma visão clara para sociedade sobre como a Governança leva à geração de valor público (Brasil, 2020b) e seja de fato um passo na jornada da transparência e prestação de contas do setor público brasileiro (Ribeiro et al., 2023). Assim, um dos desafios na adoção de relatórios integrados no setor público é melhorar a compreensibilidade das informações pelo cidadão comum (Cohen; Karatzimas, 2015; Cohen; Mamakou; Karatzimas, 2017), e,

consequentemente, sua utilidade para o controle social. Entretanto, para que as informações divulgadas sejam úteis é preciso possuir todos os atributos qualitativos da informação contábil expressos na estrutura conceitual apresentada na NBC TSP (Medeiros; Santos, 2019).

Não obstante, poucos estudos foram realizados sobre a qualidade dos Relatórios de Gestão desde a adoção da abordagem do Relato Integrado e da publicação da Decisão Normativa TCU nº 170, de 19 de setembro de 2018 BRASIL, (2018). Esses estudos buscaram analisar a aderência dos RGs ao *Framework do RI* (Kallenbach; Ribeiro; Lepsch, 2023; Ribeiro et al., 2023) e a *evidenciação do pensamento integrado* (Silva, 2022) e não a *qualidade da informação contábil reportada*. Desta forma, é importante compreender se essa nova abordagem contribui com a qualidade da informação contábil nas prestações de contas do setor público federal.

Assim, a questão que norteia esta pesquisa é: qual o nível de qualidade da informação divulgada nos Relatórios de Gestão das Universidades Federais Brasileiras a partir da adoção da abordagem de Relato Integrado? Logo, o objetivo desse

estudo é verificar o nível de qualidade das informações divulgadas nos RGs das Universidades Públicas Brasileiras, a partir da adoção da abordagem do RI, dada as Características Qualitativas da Informação Contábil no Setor Público. Para tanto, realizou-se uma pesquisa documental com análise de conteúdo dos Relatórios de Gestão, ano-base 2020, de dez Universidades Públicas Federais de maior orçamento no ano da pesquisa.

A realização desta pesquisa se justifica dada a necessidade de estudos sobre a adoção da abordagem do Relato Integrado em organizações públicas brasileiras após a emissão da Decisão Normativa do Tribunal de Contas (Costa Maria; D’Angelo; Borgerth, 2022). Além disso, as Universidades Públicas Federais compõem as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e representam um segmento que tem atraído bastante atenção no que tange as prestações de contas, pois existe uma crescente demanda por transparência no uso dos recursos públicos pelas universidades (Brusca et al., 2018). Para além, Adams (2018) defende o debate sobre a adoção de RI em Instituições de Ensino Superior, visto a escassez de estudos anteriores neste ambiente.

Os resultados desta pesquisa trazem importantes contribuições teóricas ao ampliar as discussões sobre *Accountability*, Relato Integrado e qualidade da informação contábil no setor público, e práticas ao indicar aos preparadores de relatórios pontos críticos, passíveis de melhoria, na prestação de contas das Universidades Públicas Federais. Assim, consequentemente, uma vez observados os pontos de melhoria, os Relatórios de Gestão das Universidades poderão ser apresentados com maior qualidade informacional aos seus usuários, garantindo maior transparência e *accountability*.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No Brasil, a transparência na administração pública é uma imposição legal, prevista no Art.70 da CF/88 (Brasil, 1988), na Lei Complementar nº 101/2000 (Brasil, 2000) e demais alterações dessa lei de responsabilidade fiscal. Contudo, existe a noção de descontentamento e desconfiança da sociedade em relação às contas públicas e seus gestores, fato que reforça a pressão pela adoção de um tipo de relatório contábil padronizado pelos agentes públicos, que descreva separadamente informações financeiras e de desempenho de forma mais compreensível para o cidadão (Yusuf et al, 2013). De fato, espera-se que os órgãos públicos prestem contas aos cidadãos pelo uso dos recursos públicos, pois estes são contribuintes dos recursos utilizados (Mauro et al., 2020).

O Relatório de Gestão é o modelo utilizado atualmente no Brasil pelos órgãos públicos federais para execução da prestação de contas de seus gestores e garantia da transparência no uso dos recursos públicos. Este modelo está regulamentado pela IN TCU nº 84/2020, na qual estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo TCU e manteve a adoção de estrutura de conteúdo e de diretrizes que vêm sendo implementadas desde as contas do exercício de 2018 pela Decisão Normativa TCU nº 170/2018, modelo esse fortemente alinhado com o modelo de Relatório Integrado (Brasil, 2018; 2020b).

A abordagem do RI, conforme o IIRC (2013, 2021), está alinhada em seus elementos de conteúdo (Visão geral da organização e de seu ambiente externo, Governança, Modelo de negócios, Riscos e oportunidades, Estratégia e alocação de recursos,

Desempenho e Perspectiva), conceitos fundamentais (Criação de valor e Capitais – financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e natural) e princípios (Foco estratégico e orientação para o futuro, Conectividade de informação, Relação com as partes interessadas, Materialidade, Concisão, Confiabilidade e completude, e Coerência e comparabilidade).

O RI refere-se a uma ampla gama de partes interessadas. No entanto, no setor público o cidadão é o principal *stakeholder*, já que recebe os serviços do governo e de outras entidades do setor público e provê parte dos recursos para esse fim (CFC, 2016). Logo, é para quem a informação contábil deve ser dirigida no intuito de verificar o bom uso dos recursos da sociedade. A garantia do acesso à informação pelo cidadão, viabiliza o controle social (Bizerra; Ribeiro; Alves, 2011). Contudo, para haver um efetivo controle social é necessário que o cidadão tenha acesso a informações contábeis úteis (Dias; Vasconcelos, 2015) e para que a informação seja útil, é preciso possuir todos os atributos qualitativos da informação expressos na estrutura conceitual apresentada na NBC TSP (MedeirosS; Santos, 2019).

De forma específica, a Norma Brasileira de Contabilidade (CFC, 2016) que promove o processo de convergência aos padrões internacionais emanados do IFAC (IPSASB, 2014) define a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade como

características qualitativas da informação contábil incluídas nos RGs. Essas características são atributos que dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil e tornam a informação útil para os usuários, desde que utilizadas de forma integrada umas com as outras (CFC, 2016, item 3.1 – 3.31; Brasil, 2021b).

De forma geral, os atributos qualitativos da informação encontrados na literatura contábil (Hendriksen; Van Breda, 1999; Riahi-Belkaoui, 2004; Gelbcke et al.,

2018) vão ao encontro: i) das características qualitativas indicadas pelos normativos contábeis brasileiros (CFC, 2016); ii) dos princípios do TCU (Brasil, 2018); iii) MCASP (Brasil, 2021b); iv) das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (FASB, 1980; IPSASB/IFAC, 2014). Contudo, na literatura internacional destacam-se atributos não listados nesses normativos, tais como Conectividade da Informação; Relação com as partes interessadas; Acessibilidade, Transparência; e Concisão (Cohen; Karatzimas, 2015; Jordan et al., 2016; Biondi; Bracci, 2018; Pistoni; Songini; Bavagnoli, 2018; Manes-Rossi, 2019; Montesinos; Brusca 2019; Manes-Rossi; Aversano; Polcini, 2019; Martins; Lima, 2021).

Os atributos da informação contábil são sintetizados no Quadro 1 e serão utilizados para identificar o Nível de aderência dos RGs às Características Qualitativas da Informação Contábil no Setor Público.

Quadro 1 – Composição das Categorias de Análise

CATEGORIA	DIMENSÕES DA LITERATURA	ASPECTOS DA CATEGORIA
1. RELEVÂNCIA	Conteúdo relevante; Área conteúdo; Relevância; Materialidade; Geração de valor; Foco estratégico	É a capacidade dos conteúdos dos relatórios de: influenciarem significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, regulamentos e legislações; cumprimento de responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos; alcance de objetivos de geração de valor público e seus impactos, especificados da prestação de serviços.
2. REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA E VERIFICABILIDADE	Representação fidedigna; Verificabilidade; Confiabilidade e completude; Legitimidade; Fidedignidade da informação; Informação auditada	1- Quando o fenômeno é representado de forma completa, neutra e livre de erro material, para que seja útil como informação contábil. 2- Quanto mais verificável for a informação mais se poderá assegurar aos usuários de que a informação representa fielmente os fenômenos econômicos.
3. COMPREENSIBILIDADE	Clareza; Compreensibilidade; Facilmente compreensível; Informação básica; Simplificação; Legibilidade e clareza; Apelo visual	Relaciona-se à Legibilidade, Clareza da informação. Dizem respeito à presença de gráficos, tabelas, glossário e outros. É identificada quando o relatório permitir que os usuários compreendam as informações e o seu significado, de acordo com cada perfil (técnico ou leigo), sem o uso de jargões ou linguagem técnica.
4. TEMPESTIVIDADE	Tempestividade; Oportunidade	Quando a informação é disponibilizada aos usuários oportunamente, ou seja, antes que ela perca a sua utilidade para fins de responsabilização e prestação de contas, além de sua utilidade na tomada de decisão.
5. COMPARABILIDADE	Comparabilidade; Coerência	Quando os usuários conseguirem identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos: informações financeiras e não-financeiras prospectivas, anteriormente apresentadas no exercício.
6. CONECTIVIDADE DA INFORMAÇÃO	Conectividade das informações; Conectividade dos modelos	O RG deve mostrar uma visão integrada/holística da combinação, da inter-relação entre os resultados alcançados, a estratégia de alocação dos recursos e os objetivos estratégicos definidos para o exercício; e da inter-relação e dependência entre os fatores que afetam a capacidade de a UPC alcançar seus objetivos ao longo do tempo.
7. RELAÇÃO COM AS PARTES INTERESSADAS	Relação com os stakeholders; Foco no cidadão; Interesse do cidadão; Participação democrática; Resposta a comentários; Necessidades dos usuários	As informações devem prover uma visão da natureza e da qualidade das relações que a UPC mantém com suas principais partes interessadas (cada tipo de usuário tem suas necessidades de informação). Os relatórios dirigidos aos cidadãos devem ser focados na comunidade: missão e desempenho para a comunidade.

CATEGORIA	DIMENSÕES DA LITERATURA	ASPECTOS DA CATEGORIA
8. ACESSIBILIDADE	Acessibilidade; Leiaute dos Relatórios	É caracterizada pela presença de documentos impressos versus acessibilidade ao site. A divulgação adequada e eficaz do relatório permite a visualização dos resultados.
9. TRANSPARÊNCIA	Transparência; Accountability; Responsabilização; Informações financeiras; Assimetria de informação	Refere-se à comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização, bem como a divulgação de informações de interesse coletivo ou geral, independentemente de requerimento.
10. CONCISÃO	Concisão; Informação básica; Simplificação	Quando transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões de forma simplificada. Utilizar poucas páginas, por meio de links para informações externas; evitar repetições; preferir linguagem simples à utilização de terminologia altamente técnica, sem prejuízo de atender às diretrizes de completude e comparabilidade.

Fonte: Elaborado pelos autores baseado em Cohen e Karatzimas (2011; 2015); Jordan et al. (2016); CFC (2016); Biondi e Bracci (2018); Pistoni, Songini e Bavagnoli (2018); Manes-Rossi (2019); Montesinos e Brusca (2019); Manes-Rossi, Aversano, Polcini (2019); Brasil (2020b); Martins e Lima (2021).

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa tem uma abordagem qualitativa e pode ser classificada quanto ao seu objetivo como uma Pesquisa Descritiva, dado que expõe características de determinada população ou fenômeno e visa interpretá-las. Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa se classifica como documental, visto que se utilizou de documentos, como relatórios conservados em arquivos e sites na internet de órgãos públicos (Vergara, 2013).

De acordo com Vergara (2013, p. 46), “a população amostral ou amostra é uma parte do universo (população) escolhida segundo algum critério de representatividade”. Nessa configuração, a população do estudo são as IFES brasileiras e o objeto de estudo, as prestações de contas dessas IFES. Ao buscar um critério de representatividade para seleção da amostra, op-

tou-se por selecionar as “prestações de contas das dez IFES detentoras de maior orçamento do país”, devido ao montante de suas execuções orçamentárias estarem em torno de 41% do orçamento previsto para 2021 no Ministério da Educação e Cultura (MEC). O ano-base escolhido para análise foi o de 2020, visto ser o ano anterior ao da realização da pesquisa. Os RGs são de domínio público e foram coletados nos respectivos sites das IFES selecionadas.

O método de análise dos dados foi a Análise de Conteúdo (Bardin, 2011), técnica muito utilizada na literatura dos relatórios organizacionais (Ribeiro et al, 2023). A função da Análise de Conteúdo é obter inferências, por meio de indicadores qualitativos ou quantitativos (Bardin, 2011). A análise da qualidade da informação foi realizada nos quatro elementos de conteúdo dos relatórios, os quais somam ao todo 23 itens a serem analisados, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Elementos de Conteúdo dos Relatórios de Gestão e os Respectivos Itens a Serem Respondidos

1 - VISÃO GERAL ORGANIZACIONAL E AMBIENTE EXTERNO
<p>1.1) identificação da UPC e declaração da sua missão e visão;</p> <p>1.2) principais normas direcionadoras de sua atuação;</p> <p>1.3) estrutura organizacional e de governança (conselhos ou comitês de governança, mecanismos de supervisão, liderança, estratégia e comunicação com partes interessadas, entre outros que visam a boa governança);</p> <p>1.4) modelo de negócios, abrangendo insumos, atividades, produtos, impactos;</p> <p>1.5) se for o caso, relação de políticas e programas de governo/ações orçamentárias, bem como de programas do Plano Plurianual, de outros planos nacionais, setoriais e transversais de governo nos quais atua, com seus respectivos objetivos e metas;</p> <p>1.6) descrição dos principais processos de trabalho e produtos que contribuem para alcance dos resultados e para a geração de valor, sempre que possível, em um diagrama de cadeia de valor;</p> <p>1.7) informações sobre contratos de gestão firmados e de que forma são integrados no valor gerado pela organização;</p> <p>1.8) relação com o ambiente externo, destinatários dos bens e serviços produzidos pela organização;</p>
2 – GOVERNANÇA, ESTRATÉGIA E DESEMPENHO
<p>2.9) descrição de como a estrutura de governança apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos, abordando o relacionamento com a sociedade e as partes interessadas da organização, bem como a consideração de suas necessidades e expectativas na definição da estratégia, a gestão de riscos e a supervisão da gestão;</p> <p>2.10) objetivos estratégicos, responsáveis, indicadores de desempenho, com as metas pactuadas para o período e seu desdobramento anual, bem como sua vinculação ao Plano Plurianual, aos planos nacionais e setoriais do governo e dos órgãos de governança superior, indicando os resultados já alcançados, comparando-os com as metas e os objetivos pactuados;</p> <p>2.11) planos de curto prazo da organização com a indicação dos objetivos anuais, das medidas, iniciativas, projetos e programas necessários ao seu alcance, dos prazos, dos responsáveis, das metas para o período a que se refere o relatório de gestão, e os resultados alcançados comparando-os com as metas e os objetivos pactuados;</p> <p>2.12) apresentação resumida dos resultados das principais áreas de atuação e/ou de operação/atividades da UPC e dos principais programas, projetos e iniciativas, abrangendo ainda, conforme o caso, a contribuição de autarquias e fundações vinculadas e de empresas controladas, contratos de gestão e SPEs, conforme a materialidade da contribuição dos segmentos na composição do valor gerado pela UPC;</p>

2 – GOVERNANÇA, ESTRATÉGIA E DESEMPENHO

- 2.13) medidas adotadas em relação aos indicadores de governança e gestão levantados, a exemplo dos que foram tratados pelo TCU nos Acórdãos 588/2018-Plenário e 2.699/2018-Plenário (da Relatoria do Ministro Bruno Dantas);
- 2.14) principais ações de supervisão, controle e de correção adotadas pela UPC para a garantia da legalidade, legitimidade, economicidade e transparência na aplicação dos recursos públicos.

3 - RISCOS, OPORTUNIDADES E PERSPECTIVAS

- 3.15) quais são os principais riscos específicos identificados que podem afetar a capacidade de a UPC alcançar seus objetivos e como a UPC lida com essas questões;
- 3.16) quais são as principais oportunidades identificadas que podem aumentar a capacidade de a UPC atingir seus objetivos e as respectivas ações para aproveitá-las;
- 3.17) as fontes específicas de riscos e oportunidades, que podem ser internas, externas ou, normalmente, uma combinação das duas;
- 3.18) avaliação, pela UPC, da probabilidade de que o risco ou a oportunidade ocorram e a magnitude de seu efeito, caso isso aconteça, levando em consideração, inclusive, as circunstâncias específicas que levariam à ocorrência do risco ou da oportunidade.

4 – INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS

- 4.19) resumo da situação financeira contábil da UPC (saldos das principais contas e/ou grupos de contas, resultados, receitas e despesas) e da evolução no exercício de referência e em comparação com o último exercício;
- 4.20) principais fatos contábeis, contas ou grupos de contas, saldos e ocorrências relativos à atuação e à situação financeira da UPC no exercício;
- 4.21) conclusões de auditorias independentes e/ou dos órgãos de controle público e medidas adotadas em relação a conclusões ou eventuais apontamentos;
- 4.22) quanto às unidades dos conselhos de profissão e dos serviços sociais autônomos, com vistas a evidenciar a situação e o desempenho financeiro, orçamentário e patrimonial da gestão no exercício, deverá haver a apresentação da declaração do contador/opinião dos auditores externos, dos demonstrativos contábeis e das notas explicativas;
- 4.23) esclarecimentos acerca da forma como foram tratadas as demonstrações contábeis, em caso de a UPC possuir em sua composição mais de uma entidade contábil

Fonte: Adaptado de (Brasil, 2020b) e (Brasil, 2020c). Para medição do nível de qualidade da informação divulgada foi elaborado um índice de avaliação, no qual se fez a adaptação de três critérios de pontuação, conforme apresentados nos Quadros 3 e 4.

Quadro 3 – Sistema de Pontuação das Categorias (Índice de avaliação)

CRITÉRIO	ATRIBUTO P/ ITEM	PONT.	CATEGORIAS	BASE TEÓRICA
Nº 1	Atendido Não atendido	1.0 0.0	2 a 9: Representação Fidedigna e Verificabilidade; Compreensibilidade; Tempestividade; Comparabilidade; Conectividade da informação; Relação c/ as partes Interessadas; Acessibilidade; Transparência.	BIZERRA, 2011; BIZERRA; ALVES; RIBEIRO, 2012; ZORZAL; RODRIGUES, 2015
Nº 2	Totalmente atendido Parcialmente atendido Não atendido	1.0 0.5 0.0	(Nº 1) Relevância	SILVA, 2012; CASTRO; SILVA, 2017.
Nº 3	Até 200 páginas De 201 a 350 páginas Mais de 350 páginas	1.0 0.5 0.0	(Nº 10) Concisão	PISTONI, SONGINI; BAVAGNOLI, 2018.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ao todo, as dez categorias foram compostas por 16 itens descritos analiticamente, que se forem totalmente atendidos nos elementos de conteúdo dos Relatórios de Gestão das IFES (prestação de contas), representarão 100% de atendimento às

Características Qualitativas das informações contábeis, conforme disposto no Quadro 4.

Quadro 4 – Composição da pontuação por itens

Nº	CATEGORIA	IDENTIFICAÇÃO DA CARACTERÍSTICA QUALITATIVA NO RELATÓRIO DE GESTÃO	TOTAL DE PONTOS	%
1	Relevância	Elementos de Conteúdo presentes e com boa descrição? Descrição equilibrada das informações qualitativas e quantitativas?	2.0	12,5
2	Representação Fidedigna	A declaração do contador está isenta de restrição ou ressalvas? Possui parecer do auditor interno no RG ou link para acesso?	2.0	12,5
3	Compreensibilidade	Houve informações em forma de gráficos, quadros e/ou tabelas? Existe um glossário ou algum tipo de manual elucidativo?	2.0	12,5
4	Tempestividade	A entrega foi dentro do prazo estipulado?	1.0	6,25
5	Comparabilidade	A divulgação foi de forma comparativa com o período anterior?	1.0	6,25
6	Conectividade da informação	Apresenta um índice ou sumário? Existem referências a várias seções do documento, incluindo hiperlink para fontes externas, site da empresa ou outros documentos?	2.0	12,5
7	Relação com os stakeholders	Foi identificada alguma matriz de materialidade no relatório para a divulgação das informações? A declaração de missão está direcionada a atender à comunidade? A declaração do dirigente máximo é dirigida ao cidadão?	3.0	18,75
8	Acessibilidade	O Relatório de Gestão foi facilmente encontrado no site da instituição?	1.0	6,25
9	Transparência	Foi demonstrado como as metas das comunidades foram atendidas?	1.0	6,25
10	Concisão	Qual o número de páginas do relatório? [Até 200 páginas (1,0 ponto) De 201 a 350 páginas (0,5 ponto) Mais de 350 páginas (0,0 ponto)]	1.0	6,25
TOTAL			16	100

Fonte: Elaborado pelos autores.

*O item 1 da Categoria Relevância pontuou cada um dos 23 subelementos do RG, dispostos no Quadro 2.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na Tabela 1, são apresentadas as pontuações para relevância da informação dos elementos de conteúdo divulgados nos RGs das Universidades em estudo. Observa-se que as informações divulgadas têm um elevado nível de relevância, ou seja, são aderentes aos elementos de conteúdo propostos pelo Framework do RI, adotados pelos Relatórios de Gestão, e apresentam equilíbrio entre as informações qualitativas e quantitativas. Assim, há uma homogeneidade na qualidade das informações divulgadas pelas diferentes Universidades, diferente do que foi evidenciado por Mauro et al. (2020) no estudo realizado com universidades italianas. A relevância da informação é de suma importância para garantir o desenvolvimento do controle social, pois garante a sua utilidade (Dias; Vasconcelos, 2015).

Esta realidade pode ser decorrente da obrigatoriedade existente no Brasil para adoção da abordagem do RI nas prestações de contas do setor público federal, diferente do que ocorre na Itália, onde a adoção é voluntária.

Apesar do elevado nível de qualidade do atributo Relevância, o que denota aderência ao Framework do RI, apenas o elemento de conteúdo Visão geral organizacional e ambiente externo obteve pontuação máxima por todas as Universidades. Esse resultado difere dos encontrados por Ribeiro et al. (2023), que identificaram a necessidade de melhorar alguns itens divulgados nesse elemento de conteúdo. Não obstante, a relevância da informação encontrada na presente pesquisa pode ser resultado da jornada de Relato Integrado iniciada em 2018, visto que Ribeiro et al. (2023) identificaram que os relatórios se tornam mais aderentes ao Framework do RI com o passar dos anos.

Apesar de todos os itens do elemento de conteúdo Visão geral organizacional e ambiente externo terem sido divulgados de forma equilibrada, ainda há espaço para melhorar a relevância de outras informações fornecidas, principalmente no que tange à divulgação de Riscos, oportunidades e perspectivas. Nesse quesito, o nível de qualidade da informação foi baixo.

Os resultados encontrados corroboram os achados de Ribeiro et al. (2023) e evidenciam que isso não é uma realidade exclusiva das Universidades do Estado do RJ. A maioria das Universidades declarou em seu RG, que essa metodologia de análise e gestão de riscos está em fase de implementação, algumas desde 2019 e outras desde 2020, ano base

desta análise. Para além, é preciso melhorar a divulgação de informações relacionadas às “medidas adotadas em relação aos indicadores de governança e gestão levantados”, e às “conclusões de auditorias independentes e/ou dos órgãos de controle público e medidas adotadas em relação a conclusões ou eventuais apontamentos”.

Tabela 1 – Pontuação da Categoria Relevância - por Elemento de Conteúdo

ELEMENTO CONTEÚDO Nº	UFRJ	UFF	UFMG	UFRGS	UFPA	UNB	UFPE	UFPR	UFRN	UFBA	MÉDIA	ÍND. QUALID.
ELEMENTO DE CONTEÚDO: VISÃO GERAL, ORGANIZACIONAL E AMBIENTE EXTERNO												
1.1	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
1.2	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
1.3	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
1.4	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
1.5	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
1.6	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
1.7	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
1.8	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
ELEMENTOS DE CONTEÚDO: GOVERNANÇA, ESTRATÉGIA E DESEMPENHO												
2.9	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
2.10.	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
2.11	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
2.12	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
2.13	1,00	1,00	1,00	0,50	1,00	1,00	0,50	1,00	1,00	1,00	0,90	0,9
2.14	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
ELEMENTOS DE CONTEÚDO: RISCOS, OPORTUNIDADES E PERSPECTIVAS												
3.15	0,50	1,00	1,00	1,00	1,00	0,50	1,00	0,50	1,00	1,00	0,85	0,85
3.16	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	0,50	1,00	0,50	0,50	0,50	0,60	0,60
3.17	0,50	0,50	0,50	1,00	0,50	0,50	1,00	0,50	0,50	0,50	0,60	0,60
3.18	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
ELEMENTOS DE CONTEÚDO: INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS												
4.19	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
4.20	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
4.21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,50	0,00	0,00	0,05	0,05	
4.22	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,95	0,95	
4.23	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
TOTAL	20,0	20,5	20,5	20,5	21,0	20,0	20,5	20,5	20,5	20,5	20,45	0,89
/subelementos	/23	/23	/23	/23	/23	/23	/23	/23	/23	/23	/23	
Média Simples	0,87	0,89	0,89	0,89	0,91	0,87	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89

DESCRIÇÃO EQUILIBRADA DAS INFORMAÇÕES QUALITATIVAS E QUANTITATIVAS?												
(+)	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
TOTAL	1,87	1,89	1,89	1,89	1,91	1,87	1,89	1,89	1,89	1,89	1,888	0,944
Índ. Qualid.	0,94	0,95	0,95	0,95	0,96	0,94	0,95	0,95	0,95	0,95	0,949	0,949

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Tabela 2, é apresentada a pontuação por item da categoria relevância e das demais categorias. O Índice de Qualidade da Informação é calculado na última linha da tabela a partir

da média aritmética simples de todos os itens que compõem as categorias representativas dos atributos de qualidade da informação contábil.

Tabela 2 – Resultado da Composição da pontuação por itens propostos às Categorias

ITEM	UFRJ	UFF	UFMG	UFRGS	UFPB	UNB	UFPE	UFPR	UFRN	UFBA	MÉDIA	ÍNDICE
CATEGORIA 1 - RELEVÂNCIA												
1.1	0,87	0,89	0,89	0,89	0,91	0,87	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89
1.2	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
CATEGORIA 2 - REPRESENTAÇÃO FIDELÍGNA												
2.1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0
2.2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,10	0,1
CATEGORIA 3 - COMPREENSIBILIDADE												
3.1	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
3.2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0
CATEGORIA 4 - TEMPESTIVIDADE												
4.1	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
CATEGORIA 5 - COMPARABILIDADE												
5.1	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
CATEGORIA 6 - CONECTIVIDADE DA INFORMAÇÃO												
6.1	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
6.2	1,00	1,00	1,00	1,00	0,50	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,95	0,95
CATEGORIA 7 - RELAÇÃO COM AS PARTES INTERESSADAS												
7.1	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,30	0,3
7.2	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
7.3	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
CATEGORIA 8 - ACESSIBILIDADE												
8.1	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
CATEGORIA 9 - TRANSPARÊNCIA												
9.1	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1
CATEGORIA 10 - CONCIÇÃO												
10.1	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,00	1,00	1,00	0,80	0,8
TOTAL	10,87	11,89	11,89	11,89	12,41	12,87	11,89	12,89	11,89	11,89	12,04	0,75
/16 ITENS	/16	/16	/16	/16	/16	/16	/16	/16	/16	/16		
ÍND. QUALID.	0,68	0,74	0,74	0,74	0,78	0,80	0,74	0,81	0,74	0,74	0,75	0,75

Fonte: Elaborado pelos autores.

A categoria Representação Fidedigna, a qual visa avaliar a confiabilidade da informação não foi pontuada, tendo em vista que nenhuma das IFES atendeu na íntegra o que se esperava encontrar em seus RGs, conforme a metodologia proposta para esta categoria. Todas as Declarações dos Contadores possuíam pelo menos uma ressalva ou a frase: “está em conformidade com os normativos, exceto quanto a”, que variaram desde justificativas para não depreciação de alguns itens do imobilizado até explicações sobre sistemas em fase de implementação e justificativas por atrasos devido à pandemia. Observou-se que as restrições contábeis foram apontadas com as devidas justificativas para futura regularização. Para além, apenas uma IFES (UFPR) apresentou parecer de aprovação dentro do RG. Futuramente, espera-se que todas as Universidades pontuem nesse quesito, visto que a IN SFC/CGU nº 05/2021, Art. 17 (Brasil, 2021a), impõe que todas as IFES publiquem em suas páginas na internet o Parecer da Auditoria juntamente com o RG a partir de 2022. A representação fidedigna da informação é importante para que o cidadão possa confiar na informação a ser analisada.

Em relação à categoria Compreensibilidade, a pontuação máxima prevista é de 2 pontos. No entanto, as IFES atingiram apenas 1,0 ponto por apresentarem informações em gráficos, quadros e tabelas, contribuindo, assim, com a compreensibilidade da informação divulgada, o que corresponde a um índice de 0,5 ponto, visto não apresentar o glossário. Apesar do glossário não ser exigido pelas normas, é uma iniciativa que visa facilitar a compreensão do usuário (Jordan et al., 2016). Algumas IFES apresentaram lista de siglas ou de abreviaturas, porém estas não fornecem o esclarecimento que o glossário pode fornecer. De forma geral, o cidadão não tem conhecimento para compreender termos técnicos. Uma das finalidades das prestações de contas é facilitar e incentivar a atuação do controle social sobre a execução do orçamento federal e proteção do patrimônio da União (Brasil, 2020b). No entanto, caso o atributo da compreensibilidade não seja observado, esta finalidade fica prejudicada.

Ao analisar a categoria Tempestividade, pode-se observar que os documentos de todas as Universidades em estudo foram entregues dentro do prazo estipulado pelo TCU (Brasil, 2020 d). Desta forma, todas alcançaram a pontuação máxima de 1 ponto. Assim, ao analisar a categoria Comparabilidade, nota-se que as informações são divulgadas pelas Universidades estudadas de forma comparativa com informações do ano anterior, inclusive a partir da apresentação de figuras, gráficos, quadros e tabelas. Como os relatórios seguem um padrão instituído pelas Instruções Normativas do TCU, são estruturados de forma a permitir a comparação com outras organizações, assim como evidenciado no estudo de Brusca, Labrador e Larran (2018).

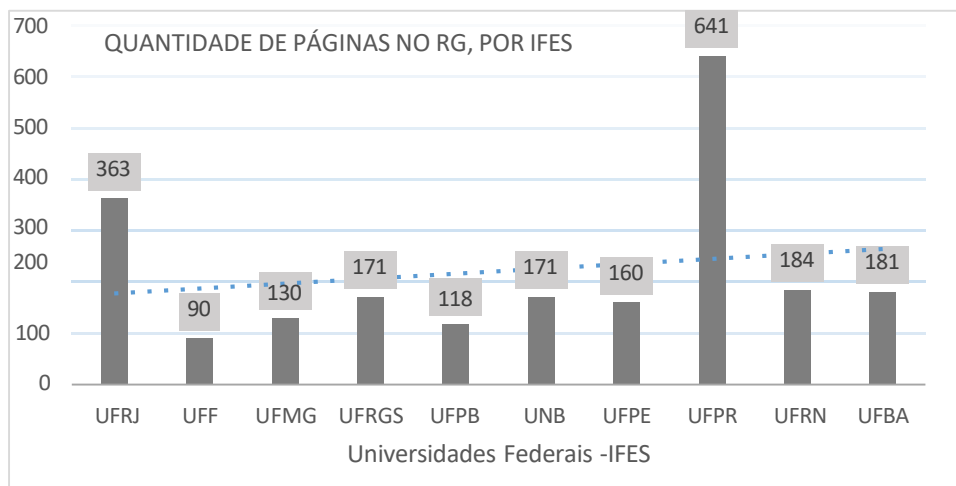
A partir da análise da categoria Conectividade, depreende-se que as Universidades da amostra buscam garantir a conectividade das informações divulgadas ao apresentarem índices e sumários e ao utilizarem links de acessos a outras informações, obtendo a pontuação máxima para esta categoria (2 pontos). Apenas a UFPB não disponibilizou links de acesso em seu RG, não pontuando no segundo requisito.

No que tange a relação com os *stakeholders*, *diferentemente de Sun et al. (2022)*, constatou-se que as Universidades do estudo se preocupam em entender as demandas de suas partes interessadas e evidenciam as formas de identificação e comunicação com seus *stakeholders*. Este resultado converge com os de Mauro et al. (2020) e Ribeiro et al. (2023).

Encontrou-se, para categoria Relação com as Partes Interessadas, uma pontuação média de 2,23, a qual corresponde ao índice médio de divulgação de 0,77. Foi apresentado em algumas IFES um aproveitamento de 100% (3 pontos), tendo em vista demonstrarem preocupação com o tema e com as boas práticas nas prestações de contas, como consultas públicas para identificação das informações demandadas. Este achado está em linha com Brusca, Labrador e Larran (2018) que constataram o uso de ferramentas participativas por Universidades italianas na identificação de temas relevantes para os *stakeholders*. De forma específica, encontrou-se na UFPB, UNB e UFPR, consulta às unidades administrativas para elencar os temas mais relevantes para à instituição e agrupá-los no RG. A UNB apresentou um modelo de “Matriz de Materialidade” e a UFPR apresentou uma demonstração de como são determinados os temas a serem incluídos em seu relatório. Esse processo participativo é de suma importância para inserir o cidadão nas decisões relacionadas ao uso dos recursos público.

Na Categoria Acessibilidade, investigou-se a acessibilidade das informações nos sites das entidades públicas, a pontuação máxima por Universidade foi de 1,0 ponto e todas pontuaram 100%. Os RGs foram extraídos na página de internet das IFES. Algumas demonstrações contábeis não estavam contidas nos RGs, mas havia links para acessá-las, ou quando não, eram facilmente encontrados em seus respectivos sites. Essa prática contribui, também, para garantir a transparência. Na análise desta categoria, foi permitido identificar que as Universidades que compõem o estudo são transparentes, alcançando a pontuação máxima da categoria. A transparência é requisito fundamental para o controle social (Brasil, 2020b), pois a informação contábil deve ser elaborada para os interessados no acompanhamento da entidade pública, funcionando como um instrumento do controle social (Dias; Vasconcelos, 2015).

Análise da concisão é realizada a partir do número de páginas divulgadas nos RGs das dez IFES analisadas, apresentada na Figura 1. Diferente do encontrado por Ribeiro et al. (2023), a maioria das Universidades que compõe o estudo apresentaram documentos concisos.

Figura 1 – Número de páginas divulgadas nos Relatórios de Gestão das IFES

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos RGs analisados.

Observou-se que duas IFES, a UFRJ e a UFPR não pontuaram nesse quesito, tendo em vista que ultrapassaram o limite de 350 páginas. Esse excesso de informação dificulta o exercício do controle social. Em pesquisas internacionais também foi identificado este padrão (ver Brusca; Labrador; Larran, 2018; Masuro et al., 2020). Por outro lado, a UFF

se destacou perante as demais, devido ao fato de ter apresentado apenas 90 páginas em seu RG, demonstrando maior concisão na divulgação das informações. Esses resultados corroboram os de Ribeiro et al. (2023).

Contudo, este fato não implica exatamente no alcance de melhor índice de qualidade, pois, nesse contexto, são consideradas outras variáveis. Desta forma, a UFPR, Universidade que não apresenta as informações de forma concisa, teve o relatório com o maior número de páginas (641), obteve uma das maiores pontuações ao considerar o valor total do índice de qualidade da informação. Assim, depreende-se que a UFPR desenvolveu melhor os demais atributos de qualidade da informação em detrimento da Concisão. Enquanto a UFF, que apresentou o documento mais conciso, obteve uma pontuação geral mais baixa que a UFPR, estando acima apenas da UFRJ, que além de não apresentar um relatório conciso, com 363 páginas, obteve o menor índice de qualidade da informação. Esses resultados estão em linha com a argumentação de Mauro et al. (2020) sobre a existência de um *trade-off* entre concisão e abrangência, o qual representa um desafio para a maioria das universidades. Há que se ponderar, também, que algumas IFES pecaram por querer detalhar demasiadamente a informação, talvez, em busca de uma suposta maior transparência. Pode-se depreender que a ênfase em atender a uma característica qualitativa em detrimento de outra pode ter prejudicado a respectiva pontuação proposta para essa categorização.

Apesar de nenhuma Universidade ter alcançado o índice máximo de qualidade (1,0), a UFPR (0,81), UNB (0,80) e UFPB (0,78) foram as que obtiveram melhor resultado. Enquanto, a UFRJ (0,68) obteve o pior resultado e as demais Universidades alcançaram o índice de qualidade de 0,74. De forma geral, a média do índice de qualidade da informação contábil divulgada pelas dez Universidades brasileiras de maior orçamento alcançou 0,75. Dessa forma, constata-se que todas as IFES atingiram bons índices de aderência às características qualitativas

da informação contábil, divulgadas nos relatórios de gestão, em suas respectivas prestações de contas, ainda que algumas precisem se adequar às exigências dos órgãos de controle mais do que outras.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi verificar o nível de qualidade das informações divulgadas nos Relatórios de Gestão das Universidades Públicas Brasileiras, a partir da adoção da abordagem do RI, dada as Características Qualitativas da Informação Contábil no Setor Público. Foi realizada uma pesquisa documental e Análise de Conteúdo para verificar a conformidade das informações divulgadas nos relatórios de gestão, ano-base 2020, das dez universidades de maior orçamento no ano analisado. Para quantificar os resultados encontrados, foi desenvolvido um Índice de Qualidade da Informação que possibilitou analisar dez requisitos de qualidade da informação contábil de acordo com a literatura nacional e internacional.

Evidenciou-se que o nível de qualidade da informação disponibilizada nos Relatórios de Gestão das Universidades estudadas é bem alto, principalmente entre a UFPR, UNB e UFPB, e que a UFRJ é a Universidade com menor nível de qualidade da informação divulgada em seu RG. No entanto, ainda assim, a UFRJ alcançou 68% da pontuação total. Ou seja, a adoção da abordagem do Relato Integrado não prejudicou a qualidade da informação prestada. Destaca-se que todas as Universidades obtiveram um alto índice de relevância, acima de 0,94, o que demonstra elevada aderência ao Framework do RI e equilíbrio na divulgação de informações qualitativas e quantitativas. A média aritmética simples do índice de qualidade encontrado para todas as Universidades, em todas as categorias, foi de 0,75. No entanto, apesar dos bons resultados encontrados, fica evidente a necessidade de as Universidades melhorarem seu processo de análise e gestão de riscos e, conseqüentemente, sua divulgação; bem como a divulgação de informações relacionadas às “medidas adotadas em relação aos indicadores de governança e gestão levantados” e às “conclusões de auditorias independentes e/ou dos órgãos de controle público e medidas adotadas em relação a conclusões ou eventuais apontamentos”.

Conclui-se que os atributos tempestividade, comparabilidade, acessibilidade e transparência são observados por todas as Universidades do estudo. Mas que a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a conectividade, a relação com partes interessadas e a concisão precisam ser melhoradas por algumas Universidades. Atributos estes que refletem alguns dos princípios a serem observados na adoção da abordagem do RI. Para além, fica o desafio em preparar relatórios com concisão, mas abrangentes o suficiente para garantia da qualidade da informação divulgada.

Os resultados desta pesquisa são relevantes para os preparadores de relatório, visto que estes podem utilizar a abordagem metodológica desenvolvida neste estudo para avaliar o nível de qualidade das informações divulgadas em seus relatórios. Com isso podem identificar pontos de melhoria no futuro; e para outras partes interessadas, como estudantes, professores, demais funcionários e a sociedade de forma geral, visto que permite identificar a qualidade da informação divulgada nos

relatórios utilizados para prestação de contas e controle social.

O estudo é limitado a análise de dez Universidades brasileiras. Desta forma, os resultados encontrados não podem ser generalizados. No entanto, os resultados encontrados permitem traçar um panorama sobre a qualidade da informação contábil a partir da adoção de uma abordagem de Relato Integrado. Além disso, amplia a escassa literatura sobre Relatórios Integrados no setor público brasileiro, em especial em Universidade Federais, viabilizando comparações e validações de pesquisas existentes. Sugere-se que estudos futuros ampliem o número de instituições investigadas, bem como o período analisado de forma a viabilizar uma análise mais atualizada sobre a evolução do nível de qualidade da informação divulgada nestes relatórios. Outro caminho interessante para estudos futuros é investigar se as características das Universidades afetam o nível de qualidade dos relatórios de gestão das Universidades brasileiras e se houve alteração no nível de qualidade ao considerar o período anterior a adoção da abordagem do Relato Integrado.

REFERÊNCIAS

- ADAMS, Carol A. Debate: Integrated reporting and accounting for sustainable development across generations by universities. **Public Money & Management**, v. 38, n. 5, p. 332-334, 2018. BIANCONI, Paolo Pietro; SECINARO, Silvana; BRESCHIA, Valerio. The innovation of local public-sector companies: Processing big data for transparency and accountability. **African Journal of Business Management**, v. 12, n. 15, p. 486-500, 2018.
- BIONDI, Lucia; BRACCI, Enrico. Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective. **Sustainability**, v. 10, n. 9, p. 3112, 2018.
- BIZERRA, André Luiz Villagelim. **Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo aos princípios e padrões de boas práticas de governança**. 2011. 126 f. Dissertação (Mestrado em Controle de Gestão) – UFRJ, RJ, 2011.
- BIZERRA, Andre L. V.; ALVES, Francisco J. S.; RIBEIRO, Cintia M. A. **Governança pública: uma proposta de conteúdo mínimo para os relatórios de gestão das entidades governamentais**. In: **V Encontro da Divisão de Administração Pública**. Bahia, 2012. **Anais... Salvador: ANPAD - EnAPG, 2012**.
- BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal**. Brasília: DOFC de 23/03/1964, p. 2745.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Brasília: DOU de 27/02/1967.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**.
- 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; e dá outras providências. Brasília: DOU. 2011, Edição extra.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Decisão Normativa nº 170 de 19 de setembro de 2018. Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões**: DOU (Publicado em 24/09/2018, Edição 184, Seção 1, p. 107).
- BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei do Congresso Nacional nº 28, de 2020 (PL - LOA 2021 - LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL 2021)**. Brasília. 2020a.
- BRASIL. TCU. **Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020**. TCU. Brasília: D.O.U (Publicado em: 30/04/2020. Edição: 82, Seção: 1, Página: 98. 2020b).
- Relatório de Gestão: guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas** / Tribunal de Contas da União. – 3. ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2020. 2020c.
- BRASIL. CGU/ SFCI. **Instrução Normativa nº 5, de 27 de agosto de 2021. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas**. Publicado 02/09/2021, Ed.167, Seção 1, Pag 160. 2021a.

- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP 9ª edição, 2021. 2021b.**
- BRESSER PEREIRA, L. C. Reforma gerencial do Estado, teoria política e ensino da administração pública. Revista Gestão & Políticas Públicas, 1(2), 1-6, 2011**
- BRUSCA, Isabel; LABRADOR, M; LARRAN, M. The challenge of sustainability and integrated reporting at universities: A case study. **J Cleaner Production, v. 188, n. 1, p. 347-354, July 2018.**
- CASTRO, Carolina Jaber; SILVA, Guido Vaz. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: Uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. Revista Espacios, Vol. 38 (Nº 17) Año 2017. Pág. 26, 2017.**
- CFC – NBC TSP Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. 2016. Brasília: DOU 04/10/16**
- CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Brasília: CPC, 2019.**
- COHEN, Sandra; KARATZIMAS, Sotirios. Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. **International Journal of Public Sector Management, Vol. 28, Edição 6, p. 449- 460, 2015.**
- COHEN, Sandra; MAMAKOU, Xenia, J.; KARATZIMAS, Sotirios. IT-enhanced popular reports: Analyzing citizen preferences. In: **Government Information Quarterly**, volume 34, p.283-295, 2017. COSTA MARIA, S.; D'ANGELO, M. J.; BORGERTH, V. M. DA C. Gaps in engagement in and use of Integrated Reporting in Brazil. **Revista Contabilidade & Finanças, v. 33, n. 88, p. 63–80, 2022.**
- DIAS, J. C. RIBEIRO; VASCONCELOS, M. T. de C. As Características Qualitativas da Informação Contábil no Desenvolvimento do Controle Social: uma Análise da Percepção dos Conselheiros Municipais do Recife sobre a Utilidade das Informações Contábeis. Contabilidade Vista & Revista, [S. l.], v. 26, n. 2, p. 14-40, 2015.**
- GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS Eliseu. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. Ernesto Rubens Gelbcke et al.3. ed. – SP: Atlas, 2018.**
- GIAUQUE, David. Nouvelle gestion publique: abattre la bureaucratie pour mieux la renouveler. *Les Politiques Sociales*, v. 1, n. 1-2, p. 57-68, 2010.
- GRI – Global Reporting Initiative. **Sustainability Reporting Guidelines [Version 3.1]** Amsterdam: Global Reporting Initiative, 2011.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade - Accounting theory** ISBN 85-224-2097-1 1. tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. - SP: Atlas, 1999.
- HOOD, Christopher. A Public Management For All Seasons? (Uma Gestão Pública Para Todas As Estações?). **Administração Pública, v. 69, n. 1, p. 3-19. March, 1991.**
- IFAC - International Federation of Accountants. **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.** [Handbooks, Standards, and Pronouncements] New York, NY: International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2014. IIRC - International Integrated Reporting Council. **International Integrated Reporting Framework.** London, UK: The IIRC, 2013
- JORDAN, Meagan M.; YUSUF, Juita-Elena (Wie); BERMAN, Melanie; GILCHRIST, Casey. Popular Financial Reports as Fiscal Transparency Mechanisms: An Assessment Using the Fiscal Transparency Index for the Citizen User. **International Journal of Public Administration, 2016. KALLENBACH, Luciana Micheline; RIBEIRO, Cíntia de Melo de Albuquerque; LEPSCH, Miriam Assunção de Souza. Relato integrado no setor público: uma análise dos relatórios de gestão do Conselho Federal de Contabilidade. Pensar Contábil, v. 24, n. 86, 2023.**
- MANES-ROSSI, Francesca. New development: Alternative reporting formats: a panacea for accountability dilemmas? **Public Money & Management, 39:7, 528-531, 2019.**
- MANES-ROSSI, Francesca; AVERSANO, Natalia; POLCINI, Paolo Tartaglia. Popular reporting: learning from the US experience. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* Vol. 32 No. 1, 2020 pp. 92-113 © Emerald Publishing Limited 1096-3367, 2019.
- MARTINS, Fabiana V. S. P.; LIMA, Diana Vaz de. Diretrizes para relatórios financeiros populares de entidades públicas. **Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 18, n. 47, pág. 91- 108, abr./jun., 2021.** Universidade Federal de Santa Catarina. ISSN 2175-8069.
- MAURO, S. G. et al. Moving from social and sustainability reporting to integrated reporting: Exploring the potential of Italian public-funded universities' reports. **Sustainability (Switzerland), v. 12, n. 8, p. 3172, 2020.**
- MEDEIROS, Adriana Jaine Magalhães; SANTOS, Josaias Santana. Características qualitativas da informação contábil no setor público: um estudo sobre a percepção dos profissionais contábeis na região administrativa integrada de desenvolvimento (RIDE) dos pólos Petrolina/PE e Juazeiro/BA. **Revista Gestão e Organizações, [S.l.], v. 4, n. 2, mar. 2019. ISSN 2526-2289**
- MONTESINOS, Vicente; BRUSCA, Isabel. La información no financiera en el sector público: alternativas, tendencias y oportunidades: Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities. **Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review, v. 22, n. 2, p. 122- 128, 2019.**

PISTONI, Anna; SONGINI, Lucrezia; BAVAGNOLI, Francesco. Integrated Reporting Quality: An Empirical Analysis. **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, 25(4), 489– 507, 2018.

RIahi-BELKAoui, Ahmed. **Accounting Teory**. Fifth Edition. Copyright Thomson Learning, 2004. ISBN: 978-1-84480-029-2.

RIBEIRO, Cintia de Melo de Albuquerque et al. Quality of integrated reports: evidence from Brazilian public universities. **Social Responsibility Journal**, 2023.

RODRIGUES, Juliana Daniela; SILVA, Gabriela Dias da; VARGAS, Sandra Belolli de. Popular Reporting à Luz da Teoria da Comunicação: Um Ensaio Teórico. **Administração Pública e Gestão Social**, 13(1), 2021.

SILVA, Clara Monise. *Fatores determinantes da evidenciação do pensamento integrado no setor público*. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 16, p. e2128-e2128, 2022.

SILVA, Sheila Messias da. *Uma análise dos relatórios de gestão do fundo nacional de desenvolvimento da educação à luz da governança aplicada ao setor público*. 2012. 188f. **Dissertação (Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012**.

SUN, Y. et al. From ivory tower to a storyteller of value creation: integrated reporting at Japanese and South African universities. **Journal of Intellectual Capital**, 2022.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de Pesquisa em Administração**, 14.ed. São Paulo, Atlas, 2013.

YUSUF, Juita-Elena; JORDAN, Meagan M.; NEILL, Katharine A.; HACKBART, Merl. For the People: Popular Financial Reporting Practices of Local Government. **Public Budgeting & Finance**, v. 33, n. 1, p. 95-113, 2013.

ZORZAL, Luzia; RODRIGUES, Georgete Medleg. Transparência das informações das universidades federais: estudo dos relatórios de gestão à luz dos princípios de governança. **Biblios. (Peru)**, n. 61, p. 1-18, 2015.