



IX ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ISSN: 2594-5688

secretaria@sbap.org.br

Sociedade Brasileira de Administração Pública

ARTIGO

**DISCLOSURE DO ATIVO IMOBILIZADO DAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS NO CONTEXTO DO PLANO DE
IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
PATRIMONIAIS (PIPCP)**

ALINIE ROCHA MENDES, ABIMAEEL DE JESUS BARROS COSTA,

**GRUPO TEMÁTICO: 09 Contabilidade, Finanças e
Orçamento no Setor Público**

IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo/SP, 5 a 7 de outubro de 2022.
Sociedade Brasileira de Administração Pública
Brasil

Disponível em: <https://sbap.org.br/>

Disclosure do Ativo Imobilizado das Universidades Federais Brasileiras no contexto do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)

Resumo:

Este estudo reporta uma análise nas universidades federais brasileiras, acerca da aplicação e divulgação dos procedimentos para depreciação e mensuração dos ativos imobilizados, conforme a exigência da Portaria STN nº 548/2015, que versa sobre a aprovação do PIPCP. Aplicou-se a metodologia de natureza descritiva, qualitativa e documental. Como base utilizou-se a Teria da Agência. Quanto a coleta e análise de dados, utilizou-se o Balanço Patrimonial (BP) e as Notas Explicativas (NEs) dos exercícios de 2014 a 2020. Dentre a população de 69 universidades, analisou-se as 20 IFES com maior orçamento no ano de 2021. Concluiu-se que após a determinação da STN, o *disclosure* das informações contábeis das IFES vem crescendo paulatinamente. Nota-se que em 2020 todas as IFES publicaram tanto o BP quanto as NEs, entretanto, percebe-se que ainda há deficiência em relação as informações acerca dos métodos de depreciação e mensuração dos imobilizados das universidades federais.

Palavras chave: Contabilidade aplicada ao setor público. Ativo imobilizado. Disclosure. IPSAS. Universidades Federais.

Introdução:

Para fins deste estudo, considera-se pertinente ressaltar que, visando colaborar com a disseminação do tema governança pública, a International Federation of Accountants (IFAC), fundada em 1977, a qual tem como finalidade emitir pronunciamentos, denominados de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), que se refere as normas das demonstrações contábeis para o setor público no âmbito internacional, publicou, no ano de 2001, o Study 13, alusivo à governança no setor público. Dentre outros assuntos, no estudo foram definidas práticas de governança, envolvendo quatro dimensões - “Padrões de Comportamento”, “Estrutura e Processos Organizacionais”, “Controle” e “Relatórios Externos”(PRADO, PAIVA, 2017; SALES et al., 2020).

No que tange a Contabilidade Pública Brasileira, cabe salientar que esta tem passado por diversas inovações, isto se deve a internacionalização das normas contábeis. O referido processo de convergência às normas internacionais no Brasil foi efetivamente operacionalizado em 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e foram adotadas em todas as esferas administrativas, quais sejam: federal, estadual e municipal (CAPPELLESSO et al., 2016; GAMA et al., 2014).

Ainda no contexto brasileiro, cabe destacar que as IPSAS foram convergidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e que esta busca melhorar a transparência na divulgação das transações governamentais.

Nesse sentido, emitiu-se, no ano de 2015 a Portaria STN nº 548, que trata da aprovação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), o qual apresenta requisitos de

procedimentos patrimoniais que devem ser observados para a consolidação das contas públicas. Este plano estabelece os prazos-limites obrigatórios relativos à implantação dos PIPCP, a saber: 2021 para União, 2022 para o Distrito Federal e os Estados, 2023 para os Municípios com mais de 50 mil habitantes e 2024 para os Municípios com menos de 50 mil habitantes. Trata-se de uma boa prática na continuidade do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais (TESOURO NACIONAL, 2015).

No tocante às universidades federais brasileiras, nota-se que nas últimas décadas estas passaram por muitas transformações buscando adequação às demandas do cenário social, político e econômico do país. Apesar do avanço, ainda existem entraves estruturais e financeiros nestas instituições. Além disso, ao analisar dados sobre o *accountability*, constata-se que suas informações caracterizam a transparência significativa que é aquela em que os cidadãos podem acessar as informações e acompanhá-las. Há também aquelas que apresentam transparência moderada, na qual existem lacunas de informações, embora permita o acesso e acompanhamento de ações (OLIVEIRA et al., 2020).

Considera-se relevante mencionar que, conforme o Censo da Educação Superior 2019, dentre as vinte Instituições de Ensino Superior (IES), que possuem o maior número de estudantes estrangeiros, sendo estes de 177 nacionalidades diferentes, têm-se oito Universidades Federais, quais sejam: Universidade Federal da Integração Latino-Americana (UNILA), Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB), Universidade de São Paulo (USP), Universidade Federal Fluminense (UFF), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal do Paraná (UFPR) e Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) com 1.295, 1.253, 436, 341, 256, 228, 156 e 139 respectivamente (Brasil, 2020).

Ante ao exposto, a proposta da pesquisa é responder, à luz da Teoria da Agência, a seguinte pergunta: Quais evidências podem comprovar que as universidades federais estão aderentes com os procedimentos contábeis referentes ao imobilizado estipulados pelo plano de implementação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)? Para responder este questionamento serão analisadas as notas explicativas (NEs) bem como o balanço patrimonial (BP) divulgados nos sítios eletrônicos das instituições. Com o fim de delimitar a amostra, o estudo pretende analisar as vinte maiores universidades federais, considerado para tal, o orçamento do exercício de 2021.

Convém salientar que o estudo tomou por base comparar os resultados com os achados da pesquisa de Martins e Peixe (2020), dado que estes também investigaram o ativo imobilizado das universidades federais (incluindo instituto). Os resultados apresentados ao término da seção 4

indicam, inclusive, que os resultados do estudo são condizentes com os achados dos referidos autores.

A presente pesquisa tem como objetivo geral verificar a evolução do disclosure do ativo imobilizado das universidades federais para o período de 2014 a 2020, e seguidamente, fazer um comparativo antes e após a adoção das normas de contabilidade convergidas às IPSAS. Já os objetivos específicos serão três: a) Discutir as principais definições das IPSAS; b) Verificar o papel dos órgãos de controle no processo de convergência; e c) verificar se as universidades estão aplicando os procedimentos para avaliação e mensuração dos ativos imobilizados, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da STN.

A motivação para a pesquisa fundamenta-se na NBC TSP 07 que trata do processo de contabilização do ativo imobilizado o qual deve observar as seguintes questões: “ (a) o reconhecimento dos ativos, (b) a determinação dos seus valores contábeis e (c) os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles” (CFC, 2017, p.2). Cabe ressaltar que a depreciação desses ativos, dado a não obrigatoriedade nas organizações públicas, não era usualmente praticado no Brasil.

Neste caso, considera-se o presente estudo relevante, dado que nas Universidades Federais o que predomina é a prestação de serviços bem como a execução de contratos, ou seja, o que estas instituições têm de mais preciso é o próprio patrimônio. Dessa forma, a relevância do estudo efetiva-se uma vez que pode possibilitar uma visão mais ampla sobre o ativo imobilizado dessas instituições, propiciando assim, que este possa ser melhor discutido na sociedade.

O presente artigo conta com cinco seções: esta primeira traz a introdução; a segunda contém o arcabouço teórico; a terceira apresenta os procedimentos metodológicos aplicados no estudo; a quarta expõe a análise dos resultados; por último, a quinta seção apresenta as considerações finais.

Fundamentação Teórica

Teoria da Agência

Com o objetivo de assimilar e entender melhor as várias relações entre os atores organizacionais, na teoria da agência utiliza-se a metáfora do contrato para compreender a convivência entre duas partes, sendo o principal e o agente. O principal é aquele que atribui a tarefa, e o agente é quem recebe a missão da realização da atividade, mesmo existindo entre eles diferentes objetivos e distintas visões de trabalho (JENSEN; MECKLING, 1976).

Para Dawson et al (2016), a visão clássica da teoria da agência baseada no controle de possíveis

agentes oportunistas pelos conselhos do setor privado difere daquela do controle sobre o comportamento oportunista no setor público porque este não possui conselhos. Portanto, para os autores, a capacidade de governança das organizações públicas pode ser menos importante do que a estratégia de alocação e transferência de recursos públicos, que são os principais elementos de controle.

O problema de agência (ou problema agente-principal) aparece quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Considerando-se que o papel de principal é atribuído aos cidadãos que utilizam os serviços e atribuições prestadas e executadas pelos servidores públicos, sendo a administração pública considerada como agente, pode-se dizer então, que o *disclosure* desempenha um papel importante na contenção da assimetria informacional existente entre os *stakeholders* (ou seja, os usuários) e a empresa, além disso, é vista como a principal interface entre a empresa e os diversos usuários interessados em avaliar o desempenho da gestão, um dos métodos de comunicação (ALMEIDA et al., 2016).

Pelo exposto, percebe-se que na administração pública, sob a ótica dos *stakeholders*, é de significativa importância a divulgação das informações para além das exigidas por lei, uma vez que este conjunto de informações permite que os cidadãos avaliem melhor a governança a que estão sujeitos.

As Inovações em Contabilidade Pública e Controle Governamental

A convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais de contabilidade, segue o modelo desenvolvido pela IFAC, através do International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB, caracterizado como um normativo de alta qualidade. Essa nova estrutura objetiva-se na transparência das finanças da contabilidade pública, evitando práticas de corrupção e/ou da gestão inadequada dos recursos públicos (GAMA et al., 2014).

Em 2008, o CFC publicou as primeiras NBCASP, que foram subdivididas em 10 normas (NBC TSP 16.1 à NBC TSP 16.10), que abordam diferentes temas relacionados a contabilidade pública. As NBCASP foram desenvolvidas buscando a relação mais próxima entre as IPSAS, ressaltando mudanças necessárias para a contabilidade nacional.

Para estabelecer a relação entre as normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional, o Ministério da Fazenda estabeleceu a Portaria nº 184/2008 que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público para as informações contábeis de forma a torná-las convergentes com

as Normas Internacionais de Contabilidade (REIS et al., 2014).

A convergência às normas internacionais apresenta como objetivo melhorar a qualidade das informações contábeis, favorecendo uma melhor informação das avaliações na atribuição de recursos e auxílio na tomada de decisões. Dentre as principais alterações na Contabilidade Pública, destacam-se: obrigatoriedade de realizar, frequentemente, análise da recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível; inclusão, no conceito de ativo imobilizado, dos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia; entre outros.

Observando esse processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos Padrões Internacionais, em 22 de setembro de 2017, revogou-se as NBC TSP 16.9 e 16.10 e foi aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, elaborada de acordo com a International Public Sector Accounting Standards - IPSAS 17– Property, Plant, and Equipment, que passou a ter sua aplicação obrigatória pelas entidades do setor público desde 01 de janeiro de 2019 (CFC, 2017).

Apesar de todas as inovações ocorridas no setor contábil, constatou-se que seria necessário avançar no processo de convergência às normas internacionais. Para isso, criou-se, em 2015, o Grupo Assessor das NBCASP (GA/NBC TSP). Esse grupo é composto pelos membros do CFC, pela STN e pelos representantes dos estados e dos órgãos de controle externo, na qual são realizadas reuniões regularmente, para a discussão das NBCASP. Por meio da criação deste grupo, iniciou-se a harmonização das normas internacionais, exigindo-se a tradução para a língua portuguesa, além da análise da aplicabilidade do contexto as normas internacionais no contexto dos setores públicos brasileiros (PASSOS, 2012).

Os principais órgãos de controle governamental, no âmbito federal, referem-se ao Tribunal de Contas da União (TCU), Controladoria Geral da União (CGU), Ministério Público (MP) e Advocacia Geral da União (AGU). O TCU consiste numa instituição para exercer a fiscalização contábil das pessoas jurídicas de direito público e administrações indiretas do país, já a AGU é uma instituição que visa a proteção do patrimônio público, por meio da fiscalização e controle jurídicos da União.

O órgão de controle interno para fins de avaliação das ações governamentais e da gestão dos administradores públicos federais é a CGU que tem como unidade operacional a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Os membros do Congresso são responsáveis por manter e fazer cumprir a lei e a ordem. Nesse sentido, observou-se que, por meio dos órgãos

governamentais, são viabilizadas as ferramentas necessárias ao combate à corrupção no setor público.

Disclosure das Informações Contábeis no Setor Público

Conforme a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, aprovada pela Resolução CFC Nº 1.128/2008, a Contabilidade Pública, é o campo da ciência contábil, na qual são aplicadas as informações constituídas, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis ao controle dos patrimônios das entidades do setor público. Seu objetivo é proporcionar aos usuários informações acerca do patrimônio da organização do setor público e suas mutações, buscando refletir o ciclo da administração pública com vistas a evidenciar as informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

Nessa perspectiva, por meio do *disclosure* são fornecidas informações úteis para as partes interessadas pela luta corporativa contra a corrupção, buscando a transparência do gasto público para a sociedade. Assim, o *disclosure* contábil representa uma das formas disponíveis para que a sociedade tenha ciência e possa analisar como os recursos públicos estão sendo utilizados pelos governos (DELAMORA et al., 2020).

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, assim como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle), como as contas de obrigações contratuais (MCASP, 2019).

Diante disso, é necessário entender que a apresentação de NEs nas Demonstrações Contábeis do setor público é orientação do padrão internacional de contabilidade aplicado ao setor público com ênfase para a IPSAS 1. As NEs são uma das formas de evidenciação ou *disclosure* e representam informações complementares para melhorar o reporte e evitar que se tornem irrealistas. Estas constituem informações sobre as demonstrações financeiras e permitem que os leitores compreendam as demonstrações contábeis bem como os elementos que possam afetar os resultados da instituição.

No setor público, deve-se atender ao cumprimento das normas legais que contemplam exigências sobre o orçamento público e os atos praticados que possam refletir no patrimônio.

Nesse sentido, a Lei nº 4.320/1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços na União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é considerada como a norma de maior relevância para a definição dos procedimentos contábeis na administração pública. Desse modo, cabe a Contabilidade Pública o cumprimento da sua responsabilidade quanto a prestação de contas (accountability), demonstrando e informando à sociedade as informações financeiras e não financeiras por meio do *disclosure* (OLIVEIRA et al., 2013).

No Brasil, os instrumentos de transparência já existentes têm sido reforçados e outros têm sido criados, como pode-se destacar: o site de Contas Públicas, Lei de Responsabilidade Fiscal, Portal da Transparência Pública, Lei da Transparência e Lei de Acesso à Informação. Especificamente as Universidades Federais, como uma entidade pública, estas são obrigadas a prestar conta do uso dos seus recursos e publicar seus atos.

Um meio de divulgação prático das atividades das universidades federais são os portais eletrônicos, que permitem a eficiência na transparência das organizações. Por serem veículos acessados facilmente e possuem baixo custo comparando-se a outros meios de comunicação, os portais eletrônicos destacam-se como veículos adequados para as informações no âmbito das Universidades (PESSÔA et al., 2018).

Estudos Anteriores

Com a adoção do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, nota-se que a principal mudança está no enfoque patrimonial, dessa forma, com o objetivo de apresentar uma situação patrimonial mais próxima da realidade, torna-se primordial avaliar e mensurar os ativos das instituições públicas.

Segundo o MCASP (2018), o ativo imobilizado caracteriza-se como o item tangível utilizado para a produção ou fornecimento de bens e serviços, e sua utilização perdurará por mais de um exercício. Dividem-se em bens móveis e imóveis. Os bens móveis consistem nos bens que possuem existência material, como equipamentos, máquinas, entre outros; já os bens imóveis compreendem os bens vinculados ao solo, como residências, terrenos, entre outros. Os principais pontos a serem considerados do ativo imobilizado refere-se ao reconhecimento dos ativos, na determinação dos seus valores contábeis e a depreciação e perdas por desvalorização (IFAC, 2010).

À face disso, alguns estudiosos têm buscado examinar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público, dentre eles, cita-se Carvalho et al (2012), os autores realizaram um estudo de caso na ANATEL com o objetivo de examinar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, por meio de estudo comparativo segundo o disposto nas NBCASP, no MCASP e nas IPSAS. Os achados apontam que a ANATEL vem executando o procedimento contábil da depreciação para os bens adquiridos a partir do ano de 2010, contudo, os procedimentos inerentes à reavaliação e ajuste de *impairment* ainda não foram realizados.

Delamora et al (2020), buscaram investigar, para o período de 2014 a 2016, na região sudeste brasileira, a evolução do *disclosure* dos elementos patrimoniais do setor público durante o período de transição da adoção das normas de contabilidade convergidas aos padrões internacionais. Os achados indicam que no referido período, os governos, no âmbito estadual, iniciaram a implantação das práticas contábeis patrimoniais obrigatórias e avançam paulatinamente na evidenciação com melhores índices em 2016. O estado do Rio de Janeiro apresenta o melhor *disclosure* na região sudeste, enquanto Minas Gerais apresenta o menor *disclosure* na média de dados.

Martins e Peixe (2020), aplicaram questionários para analisar o grau de adoção dos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado das universidades e institutos federais brasileiros aos padrões internacionais de contabilidade. Os resultados apontam que as entidades públicas, no que tange à mensuração e evidenciação de ativos, encontram-se em desacordo com o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais de contabilidade. Além disso, a pesquisa indica que há necessidade de uma cobrança mais efetiva por parte dos órgãos reguladores no que concerne ao cumprimento das normas, das legislações específicas e do MCASP.

A partir dos estudos apresentados, nota-se que, apesar dos desafios enfrentados pelos profissionais para se adequarem às mudanças propostas por essas regulamentações, e a implementação ainda encontrar-se em estágio incipiente, os contadores têm uma visão positiva do processo de convergência contábil aplicável ao setor público.

Isso posto, pode-se depreender que o objetivo proposto por esta pesquisa, que é verificar a evolução do *disclosure* do ativo imobilizado das universidades federais em relação ao seu reconhecimento e mensuração, conforme versa o PIPCP, bem como ao disposto na NBC TSP 07,

é relevante em virtude da importância da implementação das NBC TSP para a melhoria da qualidade da informação gerada pelos entes públicos. Dito isso, os procedimentos metodológicos que possibilitaram este estudo são apresentados a seguir.

Procedimentos Metodológicos

O Presente estudo encaixa-se como uma pesquisa qualitativa e descritiva, com emprego da análise documental do BP de onde foram extraídos os valores do ativo imobilizado (bens móveis), e das NEs onde buscou verificar os métodos de depreciação e mensuração do referido ativo para o recorte de 2014 a 2020 das universidades federais brasileiras, que foram publicados nos respectivos portais eletrônicos de cada instituição.

Em relação a seleção da amostra do estudo, dentre a população de 69 universidades, selecionou-se as 20 IFES com maior montante orçamentário para o exercício de 2021. Para melhor apresentá-la fez-se a tabela de número 1 a seguir.

Tabela 1-Amostra.Vinte Universidades Federais Brasileiras (maior orçamento em 2021). Em Bi R\$

IFES	Orçamento	Região/Cidade	IFES	Orçamento	Região/Cidade
UFRJ	2,2	Sudeste/Rio de Janeiro	UFC	1,2	Nordeste/Ceará
UFF	1,6	Sudeste/Rio de Janeiro	UnB	1,2	Centro-Oeste/Brasília
UFRN	1,5	Nordeste/Rio Grande do Norte	UFPA	1,2	Norte/Pará
UFPB	1,4	Nordeste/Paraíba	UFG	1,1	Centro-Oeste/Goiás
UFMG	1,4	Sudeste/Minas Gerais	UFSM	1,0	Sul/Rio Grande do Sul
UFBA	1,4	Nordeste/Bahia	UFU	0,9	Sudeste/Minas Gerais
UFSC	1,4	Sul/Santa Catarina	UNIFESP	0,9	Sudeste/São Paulo
UFPR	1,4	Sul/Paraná	UFJF	0,9	Sudeste/Minas Gerais
UFPE	1,3	Nordeste/Pernambuco	UFTPR	0,9	Sul/Paraná
UFRGS	1,3	Sul/Rio Grande do Sul	UFES	0,8	Sudeste/Espírito Santo

Fonte: Tesouro Gerencial (2021)

Análise De Dados

Tendo por base as informações contidas no referencial teórico, e seguindo a metodologia proposta para esta pesquisa, primeiramente elaborou-se a figura 1 para verificar quais IFES da amostra disponibilizaram via portal eletrônico da própria IFES e/ou via Fala.Br, os demonstrativos contábeis

– BP e NEs, no período de 2014 a 2020.

Para verificar e comparar a evolução do *disclosure* das informações contábeis nas respectivas universidades, o recorte temporal escolhido para análise (2014 – 2020) abrange os períodos anteriores e posteriores à norma que impôs a implantação dos PIPCPs. Sendo assim, de acordo com a Portaria da STN n.º 548/2015 o ano de 2014 foi o ano que antecedeu a implantação dos PCPs. Já os anos de 2015 a 2020 referem-se ao período posterior à referida implantação.

No que tange ao BP disponibilizado para o período de 2014 a 2020, o estudo aponta que, em relação a amostra do estudo, 15% não disponibilizou o referido relatório para todos os anos solicitados, a saber: UFRN e UFPE (2014 e 2015) e UFPB (2015), isso significa que 85% das IFES disponibilizaram o BP para o período analisado.

Em Relação as NEs, observou-se que 10% das IFES da amostra disponibilizaram os referidos relatórios a partir do exercício de 2014, a saber: UFPB e UNIFESP. Somente a UnB (5% da amostra) disponibilizou a partir do exercício de 2015 – ano em que tornou obrigatória a implantação dos PCPs. O ano de 2016 foi onde teve a maior concentração de NEs disponibilizadas pelas IFES, o que atingiu 55% da amostra. O referido percentual é composto por 11 IFES, quais sejam: UFRN, UFPB, UFBA, UFSC, UFRGS, UFC, UFPA, UFG, UFSM, UFTPR e UFES. No ano de 2017, foram disponibilizados os relatórios de 5 IFES (UFJF, UFPR, UFPE, UFU e UFJF) o que representa 25% da amostra. Uma vez que a UFF disponibilizou as NEs somente a partir do exercício de 2018, é possível inferir teoricamente que a referida IFES foi a que mais protelou a confecção das NEs, isso corresponde a 5% da amostra estudada.

Com o fim de melhor apresentar a evolução do *disclosure* das informações prestadas pelas universidades, traçou-se a linha de tendência na figura 1 onde é demonstrado anualmente a quantidade de IFES que disponibilizou suas NEs para o período de 2014 a 2020.

Figura 1 – Quantidade de IFES que disponibilizaram as NEs (2014-2020)



Fonte: elaborado pela autora com dados da pesquisa.

A figura 1 mostra que em 2014, ano anterior a exigência da STN apenas 2 IFES disponibilizaram suas NEs. Já em 2015 mais uma IFES divulgou, o que aumentou o número para 3. Em 2016 - ano em que teve o maior número de IFES que disponibilizaram as NEs (11), aumentou para 14. O ano de 2020 por sua vez, teve 100% da divulgação das NEs, totalizando 20 IFES. À face disso é possível inferir teoricamente que o *disclosure* das informações relacionadas ao patrimônio das universidades apresenta tendência de crescimento ao longo dos anos. Isso pode ser visto como algo positivo uma vez que a transparência das informações pode auxiliar para com a qualidade do gasto público.

Em relação a divulgação do Método de depreciação do ativo imobilizado (Bens móveis) para o período de 2014 a 2020, onze universidades (61,11%), a saber: UFRJ, UFF, UFRN, UFPR, UFRGS, UFC, UFG, UFSM, UFU, UFJF e UFES divulgaram a informação, toda via, essa divulgação ocorreu de forma aleatória, ou seja, entre 2014 a 2020, foram divulgados apenas alguns anos. Dentre as IFES analisadas, não foi localizado nas NEs de 6 (35,29%) a referida informação para o período analisado, quais sejam: UFMG, UFPB, UFBA, UFSC, UFTPR e UFPE. Já as universidades – UnB, UFPA e UNIFESP (17,64%) divulgaram a referida informação em todos os exercícios analisados.

Cabe ressaltar que de acordo com as informações constantes das NEs apresentadas pelas IFES investigadas (período de 2014 a 2020), em ambas é usado para a Base de Cálculo o custo do ativo. O método de cálculo dos encargos utilizado é o das quotas constantes, método esse padronizado para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional, dado que a informação deve ser consistente e comparável. No que concerne ao método de mensuração do ativo imobilizado (bens móveis), ao analisar o mesmo período (2014-2020), constata-se que, onze universidades (61,11%) divulgaram somente alguns exercícios, quais sejam: UFRJ, UFF, UFRN, UFPR, UFRGS, UFC, UFG, UFSM, UFU, UFJF e UFES. Seis IFES (35,29%) não indicaram em seus relatórios o método aplicado para o período examinado - UFMG, UFPB, UFBA, UFSC, UFTPR e UFPE. Enquanto três universidades (17,64%) – UnB, UFPA e UNIFESP divulgaram a predita informação em todos os exercícios apreciados. Conforme informações contidas nas NEs, o método de mensuração adotado em ambas as IFES é o valor de aquisição.

O resultado referente à adoção dos procedimentos para mensuração e evidenciação do ativo imobilizado das universidades é condizente com o estudo realizado por Martins e Peixe (2020),

que apontam que as instituições públicas, no que diz respeito à mensuração e evidenciação de ativos, encontram-se discrepantes com o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais de contabilidade e que há uma carência de cobrança mais efetiva por parte dos órgãos reguladores em relação ao cumprimento das normas, das legislações específicas e do MCASP.

Dessa forma, é possível inferir teoricamente que os resultados indicam que a Teoria da Agência embasa o presente estudo, uma vez que, segundo Almeida (2016), ao atribuir aos cidadãos, que fazem uso dos serviços prestadas pela administração pública (considerada como agente), pode-se dizer então, que o *disclosure* realiza um papel relevante na redução da assimetria da informação existente entre os *stakeholders* (usuários) e a entidade.

Considerações Finais

A transparência na evidenciação, gestão e nos atos executados pela administração pública é um ponto de considerável valor social, dado que os indivíduos de uma sociedade são interessados no que nesta ocorre. Dessa forma, faz-se necessário que a Administração Pública evidencie seus atos.

A partir deste contexto, o presente estudo objetivou verificar as evidências que podem ratificar que as universidades federais estão empregando os procedimentos para os ativos imobilizados conforme definidos pela Portaria STN nº 548.

A pesquisa limitou-se a verificar a evidenciação do método de depreciação e mensuração dos bens móveis para o recorte de 2014 a 2020. Como base de análise e de coleta das informações, usou-se o BP e as NEs. Convém ressaltar que houve dificuldade para localizar os relatórios nos sítios eletrônicos das IFES bem como dos dados nos relatórios contábeis. Outra dificuldade encontrada foi a falta de padronização da publicação das informações o que dificultou a análise. Cabe salientar que foi solicitado ao Fala.Br os documentos que não foram localizados nos sites oficiais das universidades e que todas as solicitações foram atendidas.

Em síntese, os resultados permitem observar que no ano de 2014 apenas 2 IFES disponibilizaram as NEs (UFPB e UNIFESP). Já no ano de 2016 houve um aumento significativo da publicação das informações pertinentes aos referidos documentos - 11 universidades publicaram os seus relatórios. Em 2020 todas as IFES examinadas disponibilizaram os relatórios contábeis, todavia, não foram localizadas as informações referentes aos métodos de depreciação

e mensuração dos ativos imobilizados de 6 IFES. Isto permite inferir teoricamente que o *disclosure* das informações contábeis das universidades tem avançado positivamente, contudo, há necessidade de melhoria da qualidade das informações disponibilizadas para a sociedade.

As conclusões aos quais se podem chegar nesta pesquisa se restringem à amostra e ao período analisado. Sugere-se para o desenvolvimento de pesquisas futuras, analisar as demais universidades brasileiras, com intuito de confirmar os resultados apresentados no presente estudo, bem como realizar uma análise acerca das limitações encontradas para localização dos relatórios nos sítios eletrônicos das IFES, objetivando assim, auxiliar para que as universidades possam se adequar aos novos preceitos. Sugere-se ainda, que estudos sejam realizados para analisar o *disclosure* de outros grupos dos ativos, com vistas a aperfeiçoar as tentativas de explicação a respeito do *disclosure* no setor público.

Agradecimento

Agradeço à Universidade de Brasília (UnB), à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), e ao Comitê Organizador do IX Encontro Brasileiro de Administração Pública (IX EBAP) pela oportunidade de ingressar e interagir com a pesquisa científica.

Referências

ALMEIDA, dos Anjos; ALVES, Marcia Cristina et al. Integração de indicadores para avaliação do desempenho de uma instituição de ensino superior. **Revista ESPACIOS**| Vol. 37 (Nº 07) Año 2016, 2016.

Brasil.MEC/Inep. (2020). *Censo da Educação Superior 2019*. (p. 82).

BRASIL. (2015). Tesouro Nacional. Portaria no 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação. <https://cdn.tesouro.gov.br>

CAPPELLESSO, Géssica; FIGUEIREDO, Lílian Mendes; LIMA, D. V. A contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, v. 7, n. 3, p. 77-90, 2016.

CARVALHO, Rafael de Moura Fé; DE LIMA, Diana Vaz; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 62-81, 2012.

DELAMORA, Andrea et al. DISCLOSURE DOS ELEMENTOS PATRIMONIAIS DO SETOR

PÚBLICO NA REGIÃO SUDESTE. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 15, n. 4, p. 68-87.

DAWSON, Gregory S. et al. An examination of effective IT governance in the public sector using the legal view of agency theory. **Journal of Management Information Systems**, v. 33, n. 4, p. 1180-1208, 2016.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, p. 183-206, 2014.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. In: **Corporate Governance**. Gower, 2019. p. 77-132.

MARTINS, Andreia Dulce; PEIXE, Blênio Cezar Severo. Percepção dos procedimentos de mensuração do Ativo Imobilizado nas instituições públicas de ensino superior. **CAFI**, v. 4, n. 1, p. 74-93, 2021.

MONTEIRO, Renato Pereira; PEREIRA, Cleber Augusto; PEREIRA, Neimar Sousa Pinto. O impacto das reformas da administração pública brasileira na regulação contabilística do setor. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 3, n. 6, 2014.

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves; CARVALHO, Hilda Alberton; CORRÊA, Dayanne Parette. Governança pública e governabilidade: accountability e disclosure possibilitadas pela contabilidade aplicada ao setor público como instrumento de sustentabilidade do estado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 7, n. 1, 2013.

OLIVEIRA, Alexandre Borba; FLÔRES, Fernanda Dalcin; PINTO, Nelson Guilherme Machado. Transparência e accountability: uma análise das Universidades Federais do Rio Grande do Sul à luz dos princípios de governança da administração pública federal. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 2, p. 12-22, 2020.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. **Academy of management review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

OZDIL, Esin; HOQUE, Zahirul. Budgetary change at a university: A narrative inquiry. **The British Accounting Review**, v. 49, n. 3, p. 316-328, 2017.

PAINES, Toledo., AGUIAR, Voltz. PINTO, Machado (2018). Governance in Public Sector According To Ifac: an Analysis of the Federal Institutes in the Southern Region of Brazil. **Nucleus**, 15(1), 351-366. <https://doi.org/10.3738/1982.2278.2943>

PASSOS, Luís Henrique Santos. O impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: cenário atual e perspectivas na Administração Pública Federal. **Revista de Administração de Roraima-RARR**, v. 2, n. 1, p. 110-135, 2012.

SILVA, Maurício Corrêa da et al. Determinantes da transparência municipal: uma análise empírica

com municípios brasileiros (Determinants of Municipal Transparency: An Empirical Analysis With Brazilian Municipalities). **REVISTA GLOBALIZACION, COMPETITIVIDAD Y GOBERNABILIDAD**, v. 13, p. 87-100, 2019.

PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Roberto Carlos. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). 2015.

PRADO, Joyce Dias; PAIVA, Amanda Almeida. Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. **Negócios Em Projeção**, v. 8, n. 1, p. 161-174, 2017.

REIS, Luciano Gomes; NOGUEIRA, Daniel Ramos; BIM, Elvis Antonio. Convergência às normas internacionais de contabilidade: uma análise sob a perspectiva docente e discente. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, v. 5, n. 1, 2014.

SALES, Elana Carla de Albuquerque Silva et al. Governança no setor público segundo a IFAC – estudo nas Universidades Federais Brasileiras. **Brazilian Journal of Business**, v. 2, n. 2, p. 1477-1495, 2020.