



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Thais Andrade da Silva Oliveira

**Qualidade das informações contábeis para a promoção da transparência e
accountability: um estudo de caso múltiplo nas Universidades Federais do
Rio de Janeiro**

Rio de Janeiro

2024

Thais Andrade da Silva Oliveira

**Qualidade das informações contábeis para a promoção da transparência e
accountability: um estudo de caso múltiplo nas Universidades Federais do Rio de Janeiro**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre ao Programa de Pós-Graduação em ciências contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira

Coorientador: Prof.^a Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia

Rio de Janeiro

2024

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

O48 Oliveira, Thais Andrade da Silva
Qualidade das Informações Contábeis para a promoção da Transparência e *Accountability*: um estudo de caso múltiplo nas Universidades Federais do Rio de Janeiro / Thais Andrade da Silva Oliveira. – 2024.
80 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira
Coorientadora: Prof^a. Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

1. Transparência na administração pública – Teses. 2. Divulgação de informação contábil - Teses. I. Oliveira, Carlyle Tadeu Falcão de. II. Gouveia, Tânia Maria de Oliveira Almeida. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. IV. Título.

CDU 336.126(81)

Bibliotecária: Lucia Andrade CRB7/5272

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Thais Andrade da Silva Oliveira

**Qualidade das Informações Contábeis para a promoção da Transparência e
Accountability: um estudo de caso múltiplo nas Universidades Federais do Rio de
Janeiro**

Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Mestre ao Programa
de Pós-Graduação em ciências contábeis, da
Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área
de concentração: Controladoria e Gestão.

Aprovada em: 29 de março de 2024

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof.^a Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia (Coorientadora)
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dr. Eduardo Felicíssimo Lyrio
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Prof. Dr. Marco Aurelio de Souza Rodrigues
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Jose Paulo Cosenza
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2024

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, expresso minha gratidão a Deus, que tem sido meu suporte fundamental e nunca me abandonou, incentivando-me a persistir.

À minha família, dedico meu agradecimento pela paciência e compreensão demonstradas ao longo desses dois anos.

Quero estender minha sincera gratidão aos meus orientadores, Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira e Tânia Maria de Oliveira Almeida, pela inestimável assistência proporcionada durante a condução da pesquisa.

Aos professores que integraram as bancas de qualificação e defesa da dissertação, expresso meu reconhecimento pela disponibilidade e valiosas contribuições oferecidas.

A melhor maneira para prever o futuro é criá-lo.

Peter Drucker

RESUMO

OLIVEIRA, Thais Andrade da Silva. *Qualidade das Informações nas Universidades Federais do Rio de Janeiro para Promover a Transparência e Accountability*. 2023. 80f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

Este estudo tem como objetivo avaliar a qualidade das informações contábeis no contexto da *accountability* e transparência em instituições de ensino superior (IES), com foco nas universidades federais do Estado do Rio de Janeiro. A pesquisa abrange informações contábeis, práticas de divulgação e qualidade da informação em conformidade com as características qualitativas estabelecidas para informações contábeis, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) e a Instrução Normativa n.º 84/2020, que define normas para prestação de contas na administração pública federal por meio do relatório de gestão em formato integrado, durante o período de 2020 a 2023. Para coletar dados, foi realizada uma revisão bibliográfica e análise documental, empregando as características qualitativas da informação contábil, além dos elementos e princípios para elaboração do relato integrado. Os resultados indicam que as universidades que receberam maiores recursos apresentaram pontuações mais baixas na divulgação de informações no relatório integrado. O estudo ressalta a necessidade de aprimoramento nas categorias relacionadas a riscos, oportunidades, perspectivas, materialidade e representação fidedigna.

Palavras-chave: Transparência. *Accountability*. Informação contábil. Relato integrado.

ABSTRACT

OLIVEIRA, Thais Andrade da Silva. *Quality of Information in the Federal Universities of Rio de Janeiro to Promote Transparency and Accountability*. 2023. 80f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

This study aims to evaluate the quality of accounting information in the context of accountability and transparency in higher education institutions (HEIs), with a focus on federal universities in the State of Rio de Janeiro. The research covers accounting information, disclosure practices and quality of information in accordance with the qualitative characteristics established for accounting information, the Brazilian Standards of Technical Accounting Applied to the Public Sector (NBC TSP) and Normative Instruction No. 84/2020, which defines standards for accountability in the federal public administration through the management report in an integrated format, during the period from 2020 to 2023. To collect data, a literature review and document analysis were carried out, using the qualitative characteristics of the accounting information, in addition to the elements and principles for the elaboration of the integrated report. The results indicate that universities that received higher funding scored lower in disclosing information in the integrated report. The study highlights the need for improvement in the categories related to risks, opportunities, perspectives, materiality and reliable representation.

Keywords: Transparency. *Accountability*. Accounting information. Integrated Reporting.

LISTA DE FIGURA

Figura 1 - Etapas da Pesquisa	38
Figura 2 - Fluxograma para novas revisões sistemáticas	41
Figura 3 - Relação entre a relação de informação contábil, transparência, <i>accountability</i> e RI	51

LISTA DE QUADRO

Quadro 1 - Características históricas da evolução da informação.....	18
Quadro 2 - Conceitos das características das informações contábeis.....	23
Quadro 3 - Relatório Financeiro vs. Relatório Integrado	29
Quadro 4 - Elementos que deverão compor o relatório integrado.....	30
Quadro 5 - Princípios dos relatórios de gestão	31
Quadro 6 - Conceitos das variáveis abordadas no texto	42
Quadro 7 - Categoria de análise	43
Quadro 8 - Subcategoria de análise	44
Quadro 9 - Elementos de conteúdo para verificação	46
Quadro 10 - Verificação do elemento de conteúdo	53
Quadro 11 - Verificação da relevância/materialidade	55
Quadro 12 - Verificação da comparabilidade, verificabilidade e coerência.....	56
Quadro 13 - Verificação da representação fidedigna, confiabilidade e completude	57
Quadro 14 - Verificação da tempestividade	58
Quadro 15 - Verificação da abordagem estratégica.....	59
Quadro 16 - Verificação da conectividade	60
Quadro 17 - Quantidade de páginas financeiras	60
Quadro 18 - Relações com partes interessadas.....	61
Quadro 19 - Verificação clareza.....	62
Quadro 20 - Verificação da concisão	62
Quadro 21 - Transparência	63
Quadro 22 - Informações consolidadas	63

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A4S	The Prince's Accounting for Sustainability Project
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
DC	Decisão Normativa
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
IES	Instituições de Ensino superior
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IIRC	<i>International Integrated Reporting Council</i>
IN	Instrução normativa
LAI	Lei de Acesso à Informação
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
NBCTSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
RI	Relato Integrado
RCPG	Relatórios Contábeis de Propósito Geral
RJ	Rio de Janeiro
RSL	Revisão Sistemática de Literatura
SIAFE	Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil
TCU	Tribunal de Contas da União
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UNIRIO	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
UPC	Unidades de Prestação de Contas
WOS	<i>Web of Science</i>

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	11
1	Problema de pesquisa e objetivos	13
1.1	<u>Objetivo geral</u>	16
1.2	<u>Objetivo específico</u>	16
1.3	Delimitação do estudo	16
1.4	Justificativa e relevância do estudo	17
1.5	Organização da dissertação	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	Informação contábil pública	20
2.1.1	<u>Qualidade da informação contábil</u>	22
2.1.2	<u>Informação contábil para o controle interno e externo</u>	24
2.2	Relato integrado	25
2.2.1	<u>Relato integrado no setor público</u>	27
2.3	Transparência e <i>accountability</i>	32
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS	35
3.1	Tipo de pesquisa	35
3.2	Estudo de caso múltiplo	36
3.3	Desenvolvimento da pesquisa	38
3.4	Universo e amostra da pesquisa	38
3.5	Coleta e tratamento dos dados	38
3.5.1	<u>Coleta de dados bibliográficos</u>	39
3.5.2	<u>Categorias a priori para a análise</u>	42
3.5.3	<u>Análise documental</u>	45
4	ANÁLISE DOS DADOS	48
4.1	Apresentação das universidades	48
4.2	Discussão dos resultados da pesquisa bibliográfica	49
4.3	Análise dos relatórios integrado	52
4.3.1	<u>Verificação dos elementos de conteúdo</u>	52
4.3.2	<u>Análise das categorias</u>	55
4.4	Recomendações de melhorias	66
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	68

REFERÊNCIAS	71
--------------------------	-----------

INTRODUÇÃO

Desde a Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), a população brasileira possui o direito à informação pública. Este dispositivo da Carta Magna consta no art. 37, que trata do importante princípio da publicidade, que possui direta relação com a transparência pública.

Conforme consta em nossa Lei Maior e em outros regramentos normativos, todo cidadão tem o direito de solicitar e obter dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou coletivo, o que deve ocorrer por meio da disponibilização de informações pelos órgãos governamentais.

Paralelamente a estas demandas, existe a ciência contábil que passa por constantes transformações, principalmente no que tange ao processo de fornecimento das informações à sociedade. A contabilidade, como ciência social, aborda o estudo patrimonial, orçamentário, econômico e financeiro, compreendendo os princípios e técnicas essenciais para o controle, exposição e análise dos elementos patrimoniais e suas modificações (Mattes; Da Longaro; Wesz, 2018).

É importante mencionar que a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil não só transformou a legislação e os procedimentos contábeis, mas também reconfigurou a maneira como os profissionais contábeis comunicam informações a terceiros (Bernardo; Reis; Sedyama, 2017).

Neste sentido, Silva Filho *et al.* (2020) enfatizam a relevância dos estudos sobre contabilidade no setor público brasileiro, ressaltando o papel orientador e instrutivo das informações geradas durante este processo, complementam, destacando a contabilidade como uma ferramenta de grande importância tanto para o controle interno quanto o externo.

Neste contexto, a questão da informação contábil torna-se ainda relevante, visto que, apesar dos esforços das instituições públicas em comunicar informações financeiras às suas comunidades internas e ao público externo, muitas vezes, a compreensão e interpretação destas informações são desafiadoras (Manes-Rossi *et al.*, 2019).

Neste sentido, o efetivo controle interno e externo das ações da administração pública demanda o uso de mecanismos de controle, prestação de contas e transparência pública (Alcântara; Pereira; Silva, 2015). Consequentemente, as instituições governamentais em todas as esferas são compelidas a implementar instrumentos de transparência, acesso às informações públicas e *accountability*, que são instrumentos fundamentais para um governo com responsabilidade social (Silva Filho *et al.*, 2020).

A divulgação da informação contábil desempenha um papel relevante como a base para a tomada de decisões dos gestores e para o acompanhamento e controle dos usuários (Silva Filho *et al.*, 2020). Ao longo dos anos, a transparência no uso dos recursos públicos e a responsabilização das ações na gestão pública cresce gradativamente, especialmente no que se refere ao conceito de "*accountability*" (Oliveira; Bodart, 2015).

Na administração pública, Oliveira e Bodart (2015) destacam a obrigação das universidades em fornecer informações claras e de qualidade à sociedade, cumprindo, por constituição, a obrigação de prestar contas sobre o uso transparente dos recursos públicos recebidos.

Considerando o papel social relevante das universidades públicas, que se comprometem a fornecer e disseminar conhecimento e são agentes de transformações sociais, as pesquisas nesta temática tornam-se necessárias. Adicionalmente, Oliveira *et al.* (2013) ressaltam a importância das universidades, uma vez que produzem uma quantidade expressiva de documentos informativos. A divulgação destes documentos pode chamar a atenção da sociedade para o papel relevante que desempenham no contexto do serviço público.

De acordo com Alcântara, Pereira e Silva (2015), o número de pesquisas voltadas para o assunto "transparência das informações públicas" está aumentando. O autor declara que a responsabilidade das universidades públicas na produção e disseminação do conhecimento torna as pesquisas nesta área relevantes, contribuindo para a formação de cidadãos mais conscientes e participativos.

No contexto da transparência das informações contábeis e da *accountability* das universidades federais, foco desta pesquisa, existe um importante instrumento para a realização de controle interno e externo.

Desta forma, agregando-se aos instrumentos de transparência existente, surgiu, em agosto de 2010, a definição de relato integrado, concebido pela International Integrated Reporting Council (IIRC). Entretanto, somente em dezembro de 2013, o IIRC divulgou a primeira versão do *framework*, vislumbrando exigências e orientações para um relatório integrado.

Destarte, o ano de 2014 marcou internacionalmente o processo de implantação do relato integrado, que surgiu do interesse de integrar as informações financeiras e não financeiras para elaborar uma visão universal das empresas e dos órgãos públicos, relacionando os aspectos econômicos, sociais e ambientais das entidades em um único documento.

No ano de 2018, o Tribunal de Contas da União (TCU) introduziu alterações no processo de relatório anual da administração pública, incluindo a aplicação do modelo de relatório

integrado de gestão. A Decisão Normativa n.º 170/2018 do TCU (Brasil, 2018) recomenda que todas as entidades da administração pública direta e indireta elaborem e divulguem relatório integrado.

No Brasil, a adoção do relato integrado era elaborada de forma voluntária. Entretanto, esta realidade foi alterada por meio das iniciativas do governo que começaram a exigir o uso obrigatório do modelo para alguns entes públicos. Em abril e setembro de 2020 foram criadas, respectivamente, as Instruções Normativas n.º 84/2020 e n.º 187/2020, que estabeleceram as normas regulamentadoras a respeito da prestação de contas das entidades Públicas Federais, formalizando a obrigatoriedade da implementação do modelo de relatório integrado a partir de 31/03/2021 (Brasil, 2020a; 2020b).

Com esta deliberação, de caráter compulsório, as unidades que prestam contas ao TCU deverão adotar o modelo do relato integrado em seus relatórios de gestão, adicionando o Brasil aos países que adotam o modelo. A medida poderá contribuir para a melhoria da prestação de contas anual das unidades da administração pública federal, beneficiando a sociedade e o fortalecimento da transparência e *accountability* pública.

Paralelamente, a pesquisa se insere no âmbito da Contabilidade Pública, concentrando-se nas normas contábeis e no relatório de gestão integrado. Além disto, aborda temas relacionados à transparência e a *accountability*. Desta forma, a abrangência está dentro do campo de ensino das Ciências Sociais Aplicadas, especialmente no domínio da contabilidade.

1.1 Problema de pesquisa e objetivos

No Brasil, a ciência contábil passa por constantes transformações, principalmente no que tange ao processo de fornecimento das informações à sociedade. Deste modo, a transparência no uso dos recursos públicos e a responsabilização das ações na gestão pública cresce gradativamente, especialmente no que se refere ao conceito de "*accountability* e transparência".

Estudos brasileiros revelam que, mesmo com as atualizações dos normativos contábeis do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que apresentaram premissas para melhorar a qualidade da informação contábil a serem apresentadas nas prestações de contas, boa parte dos usuários internos e externos da entidade não atingiu plenamente a utilidade e a

compreensibilidade das informações apresentadas nos relatórios (Dias; Vasconcelos, 2015; Medeiros *et al.*, 2019).

Diante exposto, e considerando que o cidadão desempenha um papel fundamental na *accountability* do setor público, surgiu a oportunidade de explorar nesta pesquisa mecanismos que visam facilitar a divulgação de informações contábeis públicas de maneira mais adequada às demandas e necessidades dos cidadãos.

Neste universo, surgem as universidades que são obrigadas a fornecer informações claras e de qualidade à sociedade, cumprindo por constituição a obrigação de prestar contas sobre o uso transparente dos recursos públicos recebidos. O processo de gerar informações é ainda mais crucial em instituições de ensino superior, dada a significativa quantidade de pessoas interessadas em analisar, compreender e avaliar as informações divulgadas (Oliveira *et al.*, 2013).

No cenário governamental, as Universidades Públicas têm a obrigação constitucional de prestar contas à sociedade sobre o uso dos recursos, oferecendo transparência nas operações (Oliveira *et al.*, 2013). Dado que as universidades afetam e são diretamente afetadas pela sociedade, desde o financiamento público até a prestação de contas dos recursos alocados, a transparência torna-se uma questão crítica (Lyrio; Lunkes; Taliani, 2018).

Entretanto, é crucial notar que publicar informações em excesso não equivale a divulgar de forma transparente. A informação só se torna útil para a participação popular quando é relevante, compreensível, confiável e tempestiva, expandindo o conceito de transparência além da mera publicidade (Lyrio; Lunkes; Taliani, 2018).

A demanda por transparência nas universidades é considerada um componente essencial para uma prestação de contas e ação adequadas das instituições educacionais (Saraite-Sariene; Gálvez Rodríguez; Haro de Rosario, 2018). A transparência não apenas aumenta a relevância das universidades, mas também melhora as práticas de gestão, facilitando o debate público e a participação dos usuários nas decisões estratégicas das instituições (Saraite-Sariene; Gálvez Rodríguez; Haro de Rosario, 2018).

Neste caso, a transparência universitária se torna um indicador fundamental para avaliar a qualidade das universidades, atendendo à crescente necessidade de ferramentas que proporcionem uma melhor compreensão e utilização das informações sobre os serviços e desempenho das instituições de ensino superior (Bentinck; Van Oel; Van Dorst, 2020).

Portanto, as universidades, como beneficiárias de recursos públicos, têm a responsabilidade de implementar políticas de transparência e prestar contas das atividades

financiadas por estes recursos. Os portais de transparência emergem como ferramentas apropriadas para efetivar a política.

Somando-se a isto, Brusca, Labrador e Larran (2018) assinalam a importância e necessidade de se incluir na prestação de contas, não só informações financeiras, mas também informações não financeiras sobre o impacto das aplicações dos recursos públicos nos resultados da gestão das entidades educacionais.

Neste cenário, em 2018, o TCU introduziu alterações no processo de relatório anual da administração pública, incluindo a aplicação do modelo de relatório integrado de gestão. A Decisão Normativa n.º 170/2018 do tribunal (Brasil, 2018) recomenda que todas as entidades da administração pública direta e indireta elaborem e divulguem relatório integrado.

No entanto, no Brasil, a adoção do relato integrado era inicialmente uma prática voluntária. A dinâmica só foi alterada por meio de iniciativas governamentais que passaram a exigir a aplicação obrigatória deste modelo para determinadas entidades públicas. Em abril e setembro de 2020, foram promulgadas, respectivamente, as Instruções Normativas (IN) n.º 84/2020 e n.º 187/2020, estabelecendo as normas regulamentadoras para a prestação de contas das entidades Públicas Federais. As INs formalizaram a obrigatoriedade da implementação do relatório integrado, a partir de 31/03/2021.

Diante deste cenário, Souza e Panhoca (2020) afirmam que ainda são escassas as pesquisas, nos cenários nacional e internacional, que tratam do assunto do relato integrado no âmbito do setor público.

Considerando que o relatório integrado de prestação de contas tem como foco primordial o cidadão, visando aprimorar a transparência e a responsabilização, é fundamental garantir um relatório claro, conciso e coeso, que englobe tanto informações financeiras quanto não financeiras, evidenciando a criação de valor (Ribeiro et al., 2020). Nesse contexto, as universidades, enquanto beneficiárias de recursos públicos e prestadoras de serviços financiados pelo erário, têm a obrigação de instituir políticas de transparência e prestar contas de maneira abrangente sobre as atividades financiadas por tais recursos (Martins; Lima, 2021).

Assim, a partir do que foi evidenciado é que se estruturou esta dissertação para responder o problema de pesquisa: como as universidades federais do Rio de Janeiro se comparam em termos qualidade das informações contábeis, divulgadas no relatório integrado, para o *accountability* e transparência?

1.1.1 Objetivo geral

Para responder o problema de pesquisa, este estudo tem como objetivo geral avaliar a qualidade das informações contábeis para o exercício da *accountability* e transparência nas instituições de ensino superior (IES), mais especificamente das universidades federais do Estado do Rio de Janeiro.

1.1.2 Objetivo específico

Como complemento para o alcance do objetivo geral, uma série de objetivos específicos foi percorrida. Nesta configuração, o objetivo geral foi desmembrado nos objetivos secundários associados: a) discutir as relações entre qualidade das informações contábeis e *accountability*/transparência; b) analisar a disponibilidade e qualidade das informações contábeis divulgadas pelas instituições federais de ensino superior (IFES) nas prestações de contas ao cidadão; c) identificar os fatores que podem influenciar a transparência e a *accountability* nas instituições de ensino superior; e d) propor um conjunto de medidas para a melhoria da transparência e *accountability* das IES do RJ.

1.2 **Delimitação do estudo**

A pesquisa se concentrará nas universidades federais localizadas no estado do Rio de Janeiro. Isto inclui instituições como a Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), a Universidade Federal Fluminense (UFF), a Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ) e Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio).

A escolha das universidades federais do Rio de Janeiro se deu em consideração que a pesquisadora é servidora pública de uma instituição de ensino superior federal do Rio de Janeiro, a UFRJ.

Somando-se a isto, o estado do Rio de Janeiro desempenha um papel importante na economia, cultura e ciência do Brasil. Ao focar nas instituições do Rio de Janeiro, é possível

analisar de forma mais detalhada como as universidades interagem por meio de prestação de contas com a comunidade local.

Em resumo, a análise das informações contábeis das universidades federais situadas no Rio de Janeiro é fundamental para promover transparência e responsabilidade na gestão dos recursos, contribuindo para o sucesso institucional e atendendo às expectativas dos diferentes *stakeholders* envolvidos.

A pesquisa considera informações contábeis, práticas de divulgação, qualidade da informação em conformidade às características qualitativas da informação contábil, Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público (NBC TSP), e Instrução Normativa n.º 84/2020 (Estabelece normas para a prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal por meio do relatório de gestão em formato integrado) no período de 2020 a 2023. A delimitação temporal foi definida porque 2021 foi o ano de início da IN n.º 84/2020, instrumento mais recente disponível para a prática de transparência pública. Isto permitirá uma análise das práticas atuais e recentes, considerando a evolução ao longo do tempo.

1.3 Justificativa e relevância do estudo

Os modelos anteriores de relatórios de gestão apresentados pelas entidades públicas federais eram amplos e complexos, dificultando a compreensão do cidadão comum. No entanto, a transparência do setor público evoluiu ao longo do tempo, visando melhorar esta situação. O modelo de relatório de gestão (relato integrado) apresentado nesta pesquisa, visa transmitir informações de maneira adequada e simplificada para maior compreensão dos cidadãos (Rodrigues, 2021).

A transparência e a qualidade das informações contábeis e fiscais são elementos fundamentais para o bom funcionamento do setor público e a promoção da *accountability*. Embora a qualidade dos dados divulgados seja mais crucial do que a quantidade, apenas alguns artigos acadêmicos têm foco na qualidade (Pistoni; Songini; Bavagnol, 2018). O Quadro 1 apresenta características históricas da evolução da informação divulgada e verificadas na pesquisa.

Quadro 1 - Características históricas da evolução da informação

Descrição histórica	Autor
Os cidadãos têm exigido mais <i>accountability</i> de seus governos, principalmente maior transparência no que diz respeito à administração de recursos públicos, em razão da insatisfação com o desempenho e, conseqüente diminuição da confiança nos gestores públicos	Yusuf <i>et al.</i> (2013)
É necessário que a apresentação dos relatórios responda aos interesses dos cidadãos e desta forma chamem sua atenção.	Jordan <i>et al.</i> (2016)
O relatório integrado, é considerando um instrumento capaz de aumentar a transparência e promove um maior envolvimento dos cidadãos nos processos de tomada de decisão.	Manes-Rossi (2019)
As organizações públicas enfrentam desafios ao tentar estabelecer uma ligação eficaz entre os relatórios não financeiros e o processo de criação de valor público.	Tommasetti <i>et al.</i> (2020)
É possível encontrar na literatura brasileira a diminuição da confiança do cidadão nos administradores públicos, em face da falta de transparência das entidades públicas na disponibilização de dados nos portais de transparência e nos Relatórios de Gestão publicados.	Rodrigues, Silva e Vargas (2021)
Prestação de contas em formato integrado visa contribuir para a melhoria da prestação de contas anual das unidades da administração pública federal, beneficiando a sociedade e o fortalecimento da <i>accountability</i> pública.	Antunes, Lepsch e Oliveira (2022)

Fonte: A autora, 2024.

Messias e Walter (2018) enfatizam que as universidades apresentam um amplo campo para pesquisas no âmbito contábil ao gerenciar consideráveis recursos públicos. Neste contexto, aprimorar a compreensibilidade das informações contábeis contribui para estimular o interesse do cidadão na atuação dos órgãos governamentais. A iniciativa visa possibilitar o monitoramento e acompanhamento efetivo para garantir que os recursos sejam utilizados conforme as finalidades propostas. A abordagem não apenas reforça a transparência das universidades, mas também fortalece a participação cívica ao capacitar os cidadãos a exercerem um papel ativo na fiscalização do uso dos recursos públicos para o benefício da sociedade.

Somando-se a isto os estudos aplicados em universidades federais, Silva (2023) demonstra o baixo desenvolvimento na construção do relato integrado (RI) em âmbito universitário. A autora também constata que os documentos divulgados não possuem muita qualidade.

Neste sentido, os resultados encontrados por meio desta pesquisa visam contribuir com o conhecimento e o aperfeiçoamento das práticas relacionadas à transparência e à

accountability, além de colaborar para o aprimoramento das práticas de gestão e divulgação de informações contábeis das universidades federais do Rio de Janeiro por meio do RI.

1.4 Organização da dissertação

A dissertação está dividida em cinco capítulos: Introdução, referencial teórico, metodologia, análise e Conclusão. Inicialmente, é apresentada uma introdução que fornece uma visão ampla do tema de pesquisa, os objetivos, justificativa e relevância e a delimitação do estudo.

Em seguida, o trabalho aborda a revisão de literatura que explora conceitos teóricos, marcos legais e abordagens anteriores relacionadas às informações contábeis, qualidade das informações contábeis, transparência, *accountability* e relato integrado. A metodologia é detalhada para descrever como a pesquisa foi conduzida, incluindo a seleção do estudo de caso e coleta de dados bibliográfico e documental.

Para finalizar, o estudo inclui uma discussão que contextualiza os resultados à luz da literatura revisada e uma conclusão que resume as principais descobertas e implicações, assim como sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Informação contábil pública

A contabilidade aplicada ao setor público se define como um conjunto de informações destinadas a captar, reunir, registrar, divulgar e interpretar fenômenos econômicos, orçamentários, financeiros e patrimoniais, com o propósito de fornecer informações claras e compreensíveis aos seus usuários (Araújo *et al.*, 2022).

Neste contexto, Muzira (2019) afirma que os profissionais responsáveis pela elaboração das informações contábeis devem produzir relatórios relevantes que representem fielmente a realidade da instituição, de forma imparcial, completa, neutra e livre de erros. A autora complementa indicando que um relatório financeiro deve ser capaz de fornecer informações úteis, tendo um efeito relevante nas decisões econômico-financeiras de uma instituição (Muzira, 2019).

As informações das contas públicas devem abranger dados sobre a saúde financeira da instituição, pois por meio delas que são geradas informações claras, confiáveis e oportunas. Isto permite que o gestor da organização tome decisões conforme a situação apresentada pelos relatórios, enquanto os usuários conseguem acompanhar e compreender as atividades em execução (Araújo *et al.*, 2022).

As contas públicas, conforme a definição de Cruz *et al.* (2016), são um conjunto de dados e informações de natureza econômico-financeira, produzidos pelos órgãos de contabilidade, planejamento e orçamento, podendo incorporar dados monetários e não-monetários, de natureza financeira, orçamentária e operacional, relacionados às atividades e prestação de serviços das instituições.

A informação pública, aliada ao suporte da contabilidade pública, visa otimizar recursos, promover a inovação e alcançar os melhores resultados para a sociedade (Bernardo; Reis; Sediya, 2017). Ribas, Maciel e Kelm (2009) afirmam que a contabilidade, enquanto ciência social, não pode se limitar à mera coleta, registro, armazenamento de dados contábeis, apuração de resultados e apresentação de balanços contábeis, deve ser vista como um instrumento de controle interno e externo.

Adicionalmente, conforme apresentado por Van Helden e Reichard (2019), é necessário possuir conhecimento contábil para compreender as informações contábeis. Neste contexto,

usuários sem habilidades contábeis necessitam de informações contábeis simplificadas, por meio de explicações e ilustrações, para facilitar a compreensão (Yusuf; Jordan, 2015).

Consoante à literatura já mencionada, Manes-Rossi *et al.* (2019) indicam que ampliar a compreensibilidade dos relatórios financeiros constitui a primeira etapa para permitir que os cidadãos interpretem a informação contábil. Preparar e apresentar informações financeiras em uma linguagem acessível ao cidadão comum pode servir como ponto de partida para a maior participação do público na administração pública. Trata-se da contabilidade que busca não apenas informar, mas também alcançar a compreensão social.

Os relatórios contábeis são concebidos com o propósito de fornecer informações necessárias para atender às demandas de transparência, responsabilidade e participação pública dos cidadãos (Yusuf; Jordan, 2015). Além disto, devem ser concisos, menos complexos, evitando expressões muito técnicas, bem como fornecer definições e explicações de termos específicos (Manes-Rossi *et al.*, 2021). Quanto à apresentação, é recomendado que os relatórios contábeis incorporem elementos visuais como tabelas, figuras e imagens para transmitir as informações de forma mais acessível (Yusuf; Jordan, 2015).

Complementando, Van Helden e Reichard (2019) associam o uso da informação contábil ao conceito de usabilidade, que envolve a relevância e a compreensibilidade. Assim, para que os relatórios contábeis sejam úteis para fins de prestação de contas e para a tomada de decisões, é essencial serem elaborados de maneira clara, confiável e compreensível (Ruijter *et al.*, 2020). Na literatura, é consenso que, no setor público, a informação contábil deve se concentrar na prestação de contas aos *stakeholders* e no suporte à tomada de decisões (Van Helden; Reichard, 2019).

Neste sentido, Almeida (2020) observa que a ciência contábil precisou se adaptar ao longo dos anos, diante das tecnologias e novas demandas, para tornar os relatórios contábeis ainda mais úteis para os usuários internos e externos, proporcionando clareza e eficácia. O autor menciona que as informações contábeis de maior qualidade fornecerão dados sobre o desempenho econômico, orçamentário e financeiro de uma instituição, relevantes para tomadores de decisão e outros usuários interessados, possibilitando que cada usuário analise subjetivamente a qualidade da informação contábil. A informação contábil é um relevante instrumento para fortalecimento do controle social pelo cidadão.

Frequentemente, a aplicação da transparência na divulgação de informações contábeis se limitava à publicidade, carregada de uma linguagem técnica, ignorando a compreensão e o valor percebido pela sociedade. Neste contexto, para alcançar uma transparência mais eficaz, as pesquisas focam na importância da utilidade da informação no aprimoramento da

transparência (Villoria, 2021). Isto demonstra que a transparência vai além da simples divulgação. Embora a divulgação e a transparência não sejam sinônimos, estão intrinsecamente ligadas (Edwards, 2020). O conceito de transparência indica que o Governo deve se comunicar com a sociedade mediante as prestações de contas (*accountability*) dos produtos e serviços oferecidos, disponibilizando informações aos cidadãos (Montesinos; Brusca, 2019).

Assim, para complementar a literatura mencionada, não basta apenas publicar informações em excesso, devem ser comunicadas de maneira transparente. Para que uma informação seja útil para a participação popular, deve ser relevante, compreensível, confiável e oportuna, transcendendo o conceito de transparência para além do simples conceito de publicidade (Cruz *et al.*, 2012).

No âmbito da Contabilidade Pública, o acesso à informação pode ser obtido por meio da transparência, incluindo a prestação de contas, permitindo que a contabilidade se estabeleça como uma prática comunicativa cotidiana na sociedade (Gallhofer; Haslam, 2019). Esta abordagem infere que a divulgação clara e aberta das informações contábeis é essencial para tornar a linguagem contábil uma parte integrante da comunicação diária entre as pessoas dentro do ambiente organizacional.

A conexão fundamental entre transparência e *accountability*, conforme Villoria (2021), é crucial. Assim, para que a prestação de contas vá além das exigências normativas e beneficie verdadeiramente a sociedade, é essencial que a transparência promova a Contabilidade Pública como uma prática social comunicativa. A *accountability* é indicada como o principal objetivo da contabilidade e tem como objetivo prover à sociedade a informação de qualidade a que tem direito a saber.

2.1.1 Qualidade da informação contábil

A qualidade da informação é um tema abordado por diferentes campos do conhecimento, mas de difícil consenso em razão do alto grau de subjetividade envolvido no conceito (Nehmy; Paim, 1998). A evolução do termo é necessária para haver maior transparência e prestação de contas (*accountability*) na esfera pública para com os usuários da informação, que são principalmente os cidadãos (Brasil, 2020b).

No Brasil, a Contabilidade Pública é regulada pelo CFC, responsável pela definição das NBC TSP. Além disto, a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do Sistema de

Contabilidade Federal, emite normas, manuais, instruções e o Plano de Contas da Contabilidade Pública, todos alinhados com as normas estabelecidas.

As NBC TSP são diretrizes normativas que visam assegurar a qualidade das informações contábeis divulgadas para os usuários. A partir das normas, surgiram as características qualitativas da informação contábil, que são subdivididas em fundamentais (relevância e representação fidedigna) e de melhoria (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade). O conceito de cada característica é apresentado no Quadro 1.

Quadro 2 - Conceitos das características das informações contábeis

Características qualitativas das informações contábeis	
Relevância	Quando é capaz de influenciar significativamente na tomada de decisão das entidades e auxiliar no controle dos gastos públicos.
Representação fidedigna	Qualidade da informação que entrega aos usuários a confiabilidade dos dados, devendo corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e/ou financeiros, em que a informação deve ser completa, neutra e livre de erros materiais para ser útil.
Compreensibilidade	Deve apresentar a informação clara e de fácil entendimento todos os usuários. A informação deve ter uma linguagem concisa e compreensível para que seu significado seja compreendido.
Tempestividade	A informação contábil, em maioria, possui validade, um lapso temporal que permite que a informação tenha utilidade para o usuário. Na Administração Pública, a divulgação de informações deve obedecer a critérios definidos por lei. A informação deve ser atualizada.
Comparabilidade	Possibilidade de a informação ser comparável, que permita aos usuários identificar semelhanças e/ou diferenças entre dois fenômenos, podendo comparar com demonstrações anteriores ou futuras, entre entidades ou outras demonstrações análogas.
Verificabilidade	A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar

Fonte: A autora, 2024. Conforme NBCT TSP (2016).

De acordo com Dewi, Azam e Yusoff. (2019), as características qualitativas, presentes nas informações contábeis, visam fornecer maior qualidade e respaldo à informação divulgada, ao considerar que são pré-requisitos essenciais para atingir a qualidade que se pretende alcançar.

Moura (2017) afirma que a qualidade da informação contábil reduz a incerteza e a assimetria de informações, ao mesmo tempo em que melhora a eficiência do órgão público. Nesta ótica, a contabilidade se preocupa com a utilidade e qualidade da informação contábil para que os usuários internos e externos exerçam os controles.

2.1.2 Informação contábil para o controle interno e externo

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, com foco na legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, é realizada pelo Congresso Nacional por meio do controle externo, controle social e pelos sistemas de controle interno de cada esfera de poder (Brasil, 1988).

Com base no texto constitucional, especificamente a partir do art. 70, observa-se a existência de dois tipos de controle na Administração Pública: o controle externo e o controle interno. Nas entidades do setor público, o controle interno é o exercido pela própria organização (o agente controlador integra a própria administração) e o controle externo é exercido por órgão, ente ou instituição exterior à estrutura da administração (Medauar, 2018), como os órgãos de controle de apoio ao Poder Legislativo.

Desta forma, o controle interno implica em uma autorregulação das ações e gestão do ente público, enquanto o controle externo é exercido por órgãos fiscalizadores, como os Tribunais de Contas, Ministério Público, entre outros (Calixto; Velásquez, 2012).

De acordo com Cavalcante e De Luca (2013), a presença de controle interno e externo visa facilitar a consecução de objetivos, promovendo eficiência e eficácia operacional, garantindo a confiabilidade de relatórios internos e externos, bem como assegurando a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. Agum, Riscado e Menezes (2015) destacam que as reflexões acerca do controle interno e externo fortalecem os mecanismos de prestação de contas (*accountability*) e transparência.

Os controles internos são procedimentos e práticas instituídas pela administração pública que visam minimizar a sensação de impunidade, ineficiência e fragilidade do controle e fiscalização de recursos públicos (Silva; Abreu; Couto, 2018). Além disto, em organizações que destacam as práticas de controle interno, há uma maior confiança depositada, e este tipo de pesquisa contribui para elevar a eficácia do controle em questão, refinando os meios de monitoramento disponíveis.

Conforme destacado por Silva, Abreu e Couto (2018), o controle interno é um conjunto de políticas, planos e procedimentos implementados pela gestão de uma empresa ou instituição pública. As medidas visam proteger os recursos, garantir a precisão e integridade das informações públicas e alcançar os objetivos estabelecidos pelas instituições. Desta forma, o

controle interno desempenha um papel crucial na mitigação da percepção de impunidade, ineficiência e fragilidade no controle e fiscalização dos recursos públicos (Silva, 2021).

O sistema brasileiro, o controle externo, é atribuição do Poder Legislativo, que o exerce com o auxílio do TCU, que realiza a fiscalização financeira, patrimonial e contábil em todos os órgãos dos três Poderes estatais (Simão; Rodrigues, 2006).

O TCU é o “[...] órgão de controle externo do governo federal brasileiro e auxilia o Congresso Nacional na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país [...]” (Brasil, 2018). O órgão ainda é responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país quanto à legalidade, legitimidade e economicidade.

Destaca-se que a prestação de contas, em sentido mais amplo conforme concebido pelo conceito de *accountability*, e quando aplicada ao controle externo, assume um papel teórico crucial na definição do escopo da gestão a ser analisada e demandada dos administradores públicos: a legalidade, a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade, pois é uma importante ferramenta para instrumentalizar o próprio controle a ser executado (Costa, 2018).

De acordo com Medauar (2018), além do controle exercido pelo poder Judiciário e Legislativo, o Brasil estabeleceu outros tipos de controles externos, como o controle social que compreende a participação do cidadão na administração pública.

O controle social pode se realizar via participação do cidadão, individualmente, em referendos, plebiscitos ou ações populares, e por meio da participação coletiva da sociedade organizada, como em associações, sindicatos, partidos políticos e conselhos (Costa, 2018).

Por fim, o controle interno, externo e social envolve a transparência, a *accountability* e a função política, realizando o controle dos gastos públicos, a fiscalização das ações da administração pública, o acompanhamento e a verificação da gestão dos recursos públicos (Costa, 2018).

2.2 Relato integrado

O relato integrado foi estruturado conforme as diretrizes apresentadas pelo The Prince's Accounting for Sustainability Project (A4S), em conjunto com a colaboração da Global Reporting Initiative (GRI). O objetivo principal era desenvolver um relatório que incorporasse de forma abrangente todas as informações relevantes (IIRC, 2013). Para alcançar este propósito,

em 2010, o IIRC foi estabelecido, assumindo a responsabilidade pela formulação dos fundamentos relacionados ao relato integrado (Pereira, 2016).

Entretanto, foi em dezembro de 2013 que o IIRC publicou a primeira versão do *framework*, delineando as exigências e diretrizes essenciais para a elaboração de um relatório integrado. Assim, o ano de 2014 foi identificado como o início do processo de implementação do relato integrado, conforme destacado por Freitas e Freire (2017). O período evidenciou a necessidade premente de integrar as informações de maneira clara, concisa e coesa, com o propósito de proporcionar uma visão abrangente das empresas e órgãos públicos. Este enfoque visa estabelecer conexões entre os aspectos econômicos, sociais, humanos e ambientais das empresas em um único documento consolidado.

Conforme apontado por Carvalho e Kassai (2014), a motivação por trás da criação do relato integrado foi estabelecer que os relatórios já adotados pelas organizações fossem concebidos de maneira integrada. Isto implica no uso complementar, conectado e capaz de gerar valor a partir das informações contidas. No entanto, salienta-se que a integração não é simplesmente alcançada ao combinar informações entre setores ou reunir relatórios já existentes. Para efetuar a conexão de forma significativa, um relatório integrado demanda um pensamento integrado por parte dos elaboradores (Feng; Cummings; Tweedie, 2017).

O propósito do enfoque é fornecer informações que apoiem a tomada de decisões para os leitores e para os gestores (Stubbs; Higgins, 2018) e, por fim, aprimorar a transparência e a comunicação das instituições (Eccles; Krzus; Ribot, 2015).

Para explicar como a instituição gera valor ao longo do tempo, o relatório integrado deve abranger informações relevantes, tanto quantitativas quanto qualitativas. Contrariamente à abordagem de medir o valor de uma organização de forma isolada, conforme observado por Haji e Hossain (2016), o propósito de um relatório integrado é fornecer dados que permitam às partes interessadas avaliar a capacidade global da organização de gerar valor ao longo do tempo futuro (IIRC, 2013).

Segundo o IIRC (2013, p. 7), “Um relatório integrado é um documento conciso que explora como a estratégia, governança, desempenho e perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, contribuem para a geração de valor a curto, médio e longo prazo [...]”. Além disto, o IIRC destaca três conceitos fundamentais na construção da estrutura: princípios básicos, elementos de conteúdo e capitais organizacionais, bem como em quais o Relato Integrado deve se basear.

Os princípios básicos - foco estratégico e orientação para o futuro, conectividade de informação, relações com as partes interessadas, materialidade, concisão, confiabilidade e

completude, coerência e comparabilidade - fornecem a base essencial para a preparação do relato integrado, desempenhando um papel fundamental na orientação do conteúdo do documento.

No âmbito dos elementos de conteúdo, o relatório integrado delinea oito componentes interligados que não são mutuamente excludentes: visão geral organizacional e ambiente externo, governança, modelo de negócios, riscos e oportunidades, estratégia e alocação de recursos, perspectiva e base para apresentação (IIRC, 2013). Os elementos formam uma trama interconectada, proporcionando uma abordagem abrangente da organização.

No contexto da estrutura conceitual, são identificados seis tipos de capitais essenciais que devem estar presentes na organização: manufaturado, financeiro, intelectual, social e de relacionamento, humano e natural. A análise destes capitais capacita os gestores a considerarem não apenas as informações de natureza financeira, mas também os ativos intangíveis que geram valor para a organização (Eccles; Krzus; Ribot, 2015).

Esta abordagem mais abrangente permite uma compreensão mais completa e holística da contribuição de diferentes tipos de capitais para o desempenho e valor global da organização.

2.2.1 Relato integrado no setor público

Nos últimos anos, a demanda por uma maior transparência nas instituições públicas tornou-se mais evidente, impulsionando o meio acadêmico a explorar novas abordagens para a prática da *accountability* e assim atender a um número mais amplo de partes interessadas. Neste sentido, uma promessa é o relato integrado no setor público (Nagano *et al.*, 2014). O relato integrado, por sua vez, interligaria as informações dos documentos atuais, apresentando as informações relevantes e facilitando o entendimento da conexão entre os grupos de informação. Este modelo de relatório tem o objetivo de tornar a informação mais acessível (IIRC, 2013). Em 2018, o TCU proporcionou mudanças no processo de prestação de contas anuais da administração pública federal, incluindo a aplicação do modelo do relato integrado para o relatório de gestão. A Decisão Normativa (DN) n.º 170/2018 (BRASIL, 2018) recomenda que todos os órgãos e entidades da administração pública direta e indireta preparem e apresentem relatório integrado ao tribunal.

No Brasil, a adoção do relato integrado era elaborada de forma voluntária, entretanto, esta realidade foi alterada por meio das iniciativas do governo que começaram a exigir a

utilização obrigatória do modelo para alguns entes públicos. Em abril e setembro de 2020 foram criadas, respectivamente, as INs nº. 84/2020 e nº. 187/2020, que estabeleceram as normas regulamentadoras a respeito da prestação de contas das entidades Públicas Federais, formalizando a obrigatoriedade da implementação do modelo de relatório integrado a partir de 31/03/2021; e DN nº. 188/2020, a qual estabelece regras complementares acerca da forma, dos prazos e dos conteúdos para a elaboração das peças de responsabilidade dos órgãos de controle interno e das instâncias supervisoras que compõem os processos de prestação de contas (Brasil, 2020a; 2020b).

Com a deliberação, de caráter compulsório, as unidades que prestam contas ao TCU deverão adotar o modelo do relato integrado em seus relatórios de gestão (Brasil, 2018). De acordo com Antunes, Lepsch e Oliveira (2022), a medida visa contribuir para a melhoria da prestação de contas anual das unidades da administração pública federal, beneficiando a sociedade e o fortalecimento da *accountability* pública.

O relato integrado não substitui os relatórios já existentes, mas introduz uma nova abordagem para o processo de elaboração e divulgação de informações destinadas à sociedade, destacando os aspectos financeiros e os não financeiros (Freitas; Freire, 2017). Conforme observado por Tommasetti *et al.* (2020), trata-se não apenas de produzir relatórios, mas de aprimorar o sistema de comunicação corporativa existente, promovendo maior transparência e buscando alterar a cultura de relato para que as informações contábeis, sociais e de sustentabilidade sejam integradas.

Conforme Carvalho e Kassai (2014) há cidadãos que não têm conhecimento técnico suficiente em contabilidade para compreender aspectos complexos e documentos com muitas informações detalhadas e preferem ver de forma clara e simples como a entidade do setor público utiliza seus recursos para atingir os objetivos.

Neste contexto, é imperativo que as entidades públicas evidenciem aos cidadãos o valor que proporcionam na entrega de seus serviços, na execução de suas atividades e na consecução dos resultados desejados pelos *stakeholders* (Moore, 2017). Dentro deste cenário, as informações não financeiras assumem um papel de destaque, conforme observado por Nistor *et al.* (2019). Contudo, as organizações públicas enfrentam desafios ao tentar estabelecer uma ligação eficaz entre os relatórios não financeiros e o processo de criação de valor público (Tommasetti *et al.*, 2020). Esta complexidade ressalta a necessidade de aprimorar a integração e comunicação efetiva das atividades e resultados não financeiros, visando uma compreensão mais abrangente e transparente pelos interessados.

Desta forma, as informações contábeis desempenham um papel importante no relato integrado, pois fornecem uma base sólida para avaliar o desempenho financeiro de uma organização e a conexão com os aspectos não financeiros que são igualmente importantes para a prestação de contas e a transparência (Montesinos; Brusca, 2019).

Os relatórios financeiros convencionais apresentam limitações notáveis, tendem a ser extensos, voltados para estratégias de marketing e, em muitos casos, desatualizados, conforme destacado por Alves *et al.* (2017). Dada a evolução das necessidades dos usuários da informação que buscam informações mais qualificadas, concisas, estratégicas e voltadas para o futuro, surge a demanda por uma abordagem mais coesa e eficiente nos relatórios (Montesinos; Brusca, 2019). A evolução visa não apenas melhor responsabilização, mas também a promoção do pensamento integrado no processo de apresentação de informações. O Quadro 2 apresenta as distinções entre Relatório Financeiro e o Relatório Integrado.

Quadro 3 - Relatório Financeiro vs. Relatório Integrado

Característica	Relatório financeiro	Relatórios integrados
Pensamento	Isolado	Integrado
Gerenciamento	Capital Financeiro	Todos os capitais
Foco	Passado, financeiro	Passado e futuro conectados, estratégicos
Período/Prazo	Curto prazo	Curto, médio e longo prazo
Confiabilidade	Divulgações limitadas	Maior transparência e <i>accountability</i>
Adaptação	Baseado em princípios e obrigações	Responsivo a circunstâncias específicas
Concisão	Longo e complexo	Conciso e material/relevante
Tecnologia	PDF tradicional	Habilitado em tecnologias

Fonte: A autora, 2024, adaptado do IIRC (2013).

Observe, no entanto, que o relatório integrado não substitui os relatórios financeiros e não financeiros existentes. Este é um resumo integrado de informações e outras comunicações já existentes, tornando-as mais transparentes (Freitas; Freire, 2017).

Caruana e Grech (2019) realçam como o RI pode proporcionar mudanças para as organizações públicas: por um lado, princípios e elementos de RI podem ser inseridos gradualmente para se aumentar a transparência e a prestação de contas, por outro, a prática do pensamento integrado pode aumentar a criação de valor de entidade pública.

Neste sentido, a IN n.º 84, § 3º do art. 8º (Brasil, 2020a) prescreve que as Unidades de Prestação de Contas (UPC) devem elaborar o relatório de gestão na forma de relato, segundo os elementos de conteúdo estabelecidos em decisão normativa e atendendo os princípios estabelecidos no art. 4º.

Os elementos de conteúdo podem ser ajustados para atender a necessidades específicas de divulgação de informações. O relatório integrado abrange elementos de conteúdo, vinculados reciprocamente e não excludentes, e responde a uma pergunta fundamental em cada um deles: elementos pré-textuais, mensagem do dirigente máximo, visão geral organizacional e ambiente externo, governança, estratégia e desempenho, riscos, oportunidades e perspectivas e informações orçamentárias, financeiras e contábeis (Brasil, 2020a). O Quadro 3 conceitua cada elemento.

Quadro 4 - Elementos que deverão compor o relatório integrado

Elementos de conteúdo	
Elemento de conteúdo	Pergunta(s) que deve(m) ser respondida(s)
Elementos pré-textuais	Possui informações que auxiliam o leitor, de acordo com a necessidade, a localizar as informações contidas no relatório? a exemplo de sumário.
Mensagem do dirigente máximo	A mensagem do dirigente contém o reconhecimento de sua responsabilidade por assegurar a integridade (fidedignidade, precisão e completude) do RG?
Visão geral organizacional e ambiente externo	Apresentação das informações identificam a unidade prestadora da conta (missão e visão), estrutura organizacional, ambiente externo em que atua?
Governança, estratégia e desempenho	Apresenta os principais objetivos estratégicos estabelecidos? Descrição das estruturas de governança? Avaliação sobre como a estrutura apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos, especialmente sobre poder decisório e articulação institucional? Relacionamento com a sociedade e partes interessadas?
Riscos, oportunidades e perspectivas	Apresenta a avaliação dos riscos que possam comprometer o atingimento dos objetivos estratégicos. Instituição de controles para mitigação dos riscos?
Informações orçamentárias, financeiras e contábeis	Apresenta a demonstração da situação e do desempenho financeiro, orçamentário e patrimonial da gestão no exercício, declaração do contador/opinião dos auditores externos, demonstrativos contábeis e notas explicativas?

Fonte: A autora, 2024, adaptado do Guia para elaboração na forma de relatório integrado (Brasil, 2022).

As diretrizes do relato integrado apresentam as características qualitativas como princípios a serem seguidos na elaboração do relatório de gestão integrado, a evidenciação deve contemplar as principais unidades que compõem a UPC, de forma individual e agrupada, de acordo com a foco estratégico e no cidadão, conectividade da informação, relação com partes interessadas, materialidade, concisão, confiabilidade e completude, clareza, coerência e comparabilidade, transparência e tempestividade para os resultados do conjunto, em referência aos princípios contidos no art. 4º da IN n.º 84/2020 (Brasil, 2020a). O Quadro 4 conceitua os princípios.

Quadro 5 - Princípios dos relatórios de gestão

Princípios de Qualidade da Informação nos RI
Abordagem estratégica: o relatório deve oferecer uma visão da estratégia da unidade prestadora de contas (UPC) e como se relaciona com a capacidade da UPC de alcançar seus objetivos no curto, médio e longo prazo, bem como o uso que faz dos recursos;
Conectividade da informação: o relatório deve mostrar uma visão integrada da combinação, da inter-relação e da dependência entre os fatores que afetam a capacidade da UPC alcançar os seus objetivos ao longo do tempo;
Relações com partes interessadas: o relatório deve prover uma visão da natureza e da qualidade das relações que a UPC mantém com as principais partes interessadas, incluindo como e até que ponto a UPC entende, leva em conta e responde aos seus legítimos interesses e necessidades;
Materialidade: o relatório deve divulgar informações sobre assuntos que afetam, de maneira significativa, a capacidade da UPC de alcançar seus objetivos no curto, médio e longo prazo;
Concisão: o relatório deve ser conciso, ou seja, o texto não deve ser mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões;
Confiabilidade e completude: o relatório deve abranger todos os temas materiais, tanto positivos quanto negativos, de maneira equilibrada e isento de erros significativos;
Coerência e comparabilidade: o relatório deve apresentar informações em bases coerentes ao longo do tempo, de maneira a permitir um acompanhamento das séries históricas da UPC, bem como uma comparação com outras unidades de natureza similar;
Clareza: o relatório deve fazer uso de linguagem simples e de imagens visuais eficazes para transformar informações complexas em relatórios facilmente compreensíveis, além de fazer uma distinção clara entre os problemas enfrentados e os resultados alcançados;
Tempestividade: as informações devem estar disponíveis em tempo hábil para suportar os processos de transparência,
Transparência: deve ser realizada a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização e a divulgação de informações de interesse coletivo ou geral, independente de requerimento.

Fonte: A autora, 2024, adaptado de dados retirados do Guia para elaboração do relatório integrado (Brasil, 2022).

Caruana e Grech (2019) destacam como o Relato Integrado (RI) pode catalisar transformações nas organizações públicas: por um lado, a incorporação gradual de princípios e elementos de RI visa aprimorar a transparência e a responsabilidade; por outro lado, a adoção prática do pensamento integrado pode potencializar a geração de valor pela entidade pública. Esta abordagem não apenas promove uma comunicação mais aberta e compreensível, mas também fortalece a capacidade da organização de agregar valor significativo às partes interessadas e à sociedade na totalidade.

As informações contábeis divulgadas no relatório integrado devem ter como base também as normas do NBCT estrutura conceitual e, portanto, possuir as mesmas características qualitativas empregadas na mensuração. Com isto, espera-se que o produto do relato integrado afete positivamente a qualidade das informações contábeis divulgadas.

2.3 Transparência e *accountability*

No Brasil, ao final dos anos 1990, foram implementadas as primeiras iniciativas voltadas para a transparência na gestão pública. Em 2000, a Lei nº.101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, foi criada. Posteriormente, com a promulgação da Lei Complementar nº. 131/2009 (Lei da Transparência) e da Lei nº. 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI), tornou-se obrigatório para os entes públicos disponibilizar informações nos chamados portais de transparência. Ao longo dos anos, outros instrumentos foram acrescentados, como o Decreto nº. 8.777/2016, que instituiu a Política de Dados Abertos do Poder Executivo Federal. Em abril e setembro de 2020, foram criadas, respectivamente, a IN nº 84/2020 e a DN 187/2020, determinando normas regulamentadoras sobre a prestação de contas das entidades Públicas Federais e impondo a obrigatoriedade da implementação do modelo de relatório integrado a partir de 31 de março de 2021. Segundo Coelho, Cruz e Platt Neto (2011), uma sociedade mais participativa nos assuntos de interesse público depende da transparência das ações governamentais e da divulgação das contas públicas.

As mudanças relacionadas às práticas de informação pública simbolizam uma adaptação aos novos tempos, quando os usuários demandam que as organizações alterem o comportamento em relação à sociedade, apresentando uma prestação de contas mais transparente (Cuadrado-Ballesteros; Citro; Bisogno, 2020). Na esfera pública, como destacado por Castro e Silva (2017), exige-se uma prestação de contas com um nível mais detalhado de informação de um órgão ou entidade que receba e utilize recursos públicos.

A transparência nas entidades do setor público ganhou mais força com a reestruturação da contabilidade governamental, em que o objetivo é fornecer informações completas, neutras, comparáveis e compreensíveis (Castro; Silva, 2017). Embora não haja uma definição única de transparência, seu conceito se refere à disponibilidade de informações compreensíveis e confiáveis (Cuadrado-Ballesteros; Citro; Bisogno, 2020).

Entretanto, é crucial salientar que a mera divulgação de informações públicas não é suficiente para alcançar uma maior transparência, como evidenciado por Grimmlikhuijsen (2012). O volume de informações divulgadas por si só não garante um aumento na transparência, uma vez que a relevância e a acessibilidade das informações para os cidadãos são fatores determinantes, conforme indicado por Park e Blenkinsopp (2017). Neste contexto, é fundamental que as informações sejam completas, verificáveis, precisas, equilibradas, comparáveis, claras, oportunas e confiáveis, como destacado pelos autores. Ressalta-se que a

disponibilidade e acessibilidade da informação não são equivalentes à compreensibilidade, que se refere à simplicidade e clareza da informação, conforme observado por Grimmelikhuijsen e Meijer (2014).

As instituições públicas devem avaliar a percepção sobre os diferentes aspectos de transparência e prestação de contas, com o intuito de validar as expectativas das partes interessadas (Oliveira *et al.*, 2013). Além disto, é recomendado que as instituições identifiquem as principais demandas de informação da sociedade e as disponibilizem de maneira clara e tempestiva na *internet* ou em outros meios, facilitando a busca por informações pelos usuários (Zorzal; Rodrigues, 2015).

A prestação de contas, inicialmente sinônimo de balanços e demonstrações financeiras, centrava-se apenas nos aspectos quantitativos orçamentários, financeiros e patrimoniais, mas com o passar dos anos, o conceito tornou-se mais amplo, não se limitando apenas aos resultados de custos, receitas e despesas contábeis, tampouco apenas à demonstração do desempenho quantitativo, incluiu aspectos qualitativos, visando envolver todos os grupos de interesses da organização (Andrade; Aragão Neto, 2019).

De acordo com Andrade e Aragão Neto (2019), a ampliação do conceito de prestação de contas decorre da ideia de *accountability*, que não possui tradução específica na língua pátria, contudo, relaciona-se à ideia de prestação de contas, transparência ou responsabilização dos gestores quanto à execução e administração dos recursos públicos, a fim de assegurar uma administração responsável.

Pela literalidade da palavra, *accountability* seria algo equivalente à prestação de contas. No entanto, de acordo com Sell *et al.* (2018), sua abrangência vai muito além deste conceito, conferindo-a transparência pública, imprescindível em um Estado Democrático de Direito. A *accountability* seria, portanto, uma forma de controle e qualidade de informação. De acordo com Sell *et al.* (2018), atribui à sociedade mecanismos de participação popular.

Neste sentido, Alcântara, Pereira e Silva (2015) afirma que a *accountability* deve ser entendida como a responsabilidade de prestar contas em linguagem clara ao cidadão em relação às ações desenvolvidas e aos resultados alcançados. O conceito é apresentado por Pinho e Sacramento (2009) em dimensões de responsabilidade (objetiva e subjetiva), de controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo. Entre as dimensões apresentadas este estudo se concentrou na transparência e prestação de contas. De acordo com Prado, Ribeiro e Diniz (2012), a transparência das informações públicas, assim como a prestação de contas e a responsabilização, é uma das etapas da *accountability*.

A prestação de contas, de modo particular, diz respeito à comprovação da movimentação de bens, numerários e valores confiados a alguém e deve indicar o alcance ou não dos objetivos e metas definidos e/ou acordados, em especial a efetividade no uso dos recursos alocados aos programas considerados (Silva, 2011).

A dimensão da *accountability* que envolve a transparência se concretiza ao assegurar a efetividade de uma determinada lei, ao disponibilizar informações sobre o desempenho dos gestores para os *stakeholders* (Koppell, 2005). Para promover a transparência, é essencial implementar mecanismos que permitam à sociedade ter um entendimento oportuno e satisfatório das ações adotadas pelos governantes, das políticas implementadas e dos recursos mobilizados (Coelho; Cruz; Platt Neto, 2011). Segundo o autor, uma sociedade mais participativa nos assuntos de interesse público depende da transparência das ações governamentais e da divulgação das contas públicas.

Em 2018, o TCU promoveu mudanças no processo de prestação de contas anuais da administração pública federal, incluindo a aplicação do modelo do relato integrado para o relatório de gestão. A DN n.º 170/2018 recomenda que todos os órgãos e entidades da administração pública direta e indireta preparem e apresentem relatório integrado ao tribunal (Brasil, 2018).

No entanto, somente em abril e setembro de 2020 foram criadas, respectivamente, as INs n.º 84/2020 e n.º 187/2020, estabelecendo as normas regulamentadoras sobre a prestação de contas das entidades Públicas Federais e formalizando a obrigatoriedade da implementação do modelo de relatório integrado a partir de 31 de março de 2021.

A medida visa contribuir para a melhoria da prestação de contas anual das unidades da administração pública federal, beneficiando a sociedade e o fortalecimento da *accountability* pública (Cuadrado-Ballesteros; Citro; Bisogno, 2020). O Relato Integrado é um novo modelo de apresentação de relatórios corporativos, estabelecendo uma nova forma para que as entidades públicas divulguem as informações financeiras e não financeiras de maneira integrada.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo será apresentado o desenvolvimento da pesquisa, detalhando as etapas de coleta e análise dos dados, os critérios utilizados para análise da pesquisa e as restrições do método.

3.1 Tipo de pesquisa

Este estudo é uma pesquisa descritiva porque detalha, de modo sistemático, o conteúdo da qualidade das informações contábeis para a transparência e *accountability*. Fundamentada principalmente por ser uma abordagem apropriada para compreender a essência de um fenômeno social (Richardson, 1999).

Esta dissertação se caracteriza como um estudo de caso múltiplo descritivo que visa coletar e identificar a qualidade das informações contábeis conforme as características qualitativas das informações contábeis e princípios da IN n.º 84/2020.

A utilização de variadas abordagens de pesquisa em administração pretende não apenas estabelecer vínculos entre a pesquisa e a prática, mas também enriquecer a compreensão do tema em estudo e aprimorar a integridade do processo de pesquisa em todas as fases.

Sobre os procedimentos metodológicos, classifica-se como pesquisa bibliográfica quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca do problema, obtidos por meio de livros, revistas, publicações em redes eletrônicas e artigos científicos (Gil, 2019).

É uma pesquisa documental, tendo em vista que foram analisadas as legislações aplicadas ao estudo, bem como foram acessados documentos institucionais como estatuto, regimento interno, carta de serviços, dentre outros documentos disponibilizados pelas universidades federais (Gil, 2019).

Desta maneira, para conduzir a coleta, processamento e análise dos dados, observando a precisão necessária em uma pesquisa científica, foram adotadas estruturas e métodos metodológicos. As orientações do processo de pesquisa estão alinhadas com o propósito deste estudo.

3.2 Estudo de caso múltiplo

A pesquisa é classificada como um estudo de caso múltiplo, pois, de acordo com Yin (2015), focar a investigação em questões de pesquisa do tipo "como" em mais de um caso, provavelmente estaria realizando um estudo de casos múltiplos.

O estudo de caso múltiplo é uma abordagem metodológica que se destaca na pesquisa qualitativa, proporcionando uma compreensão aprofundada e contextualizada de fenômenos complexos por meio da análise de vários casos simultaneamente (Yin, 2015).

A coleta de dados no estudo de caso múltiplo envolve mais de uma fonte, como observações e análise de documentos, visando à triangulação e à validade dos resultados (Yin, 2015).

Bogdan e Biklen (1994) acrescentam que os estudos de caso múltiplos são baseados no estudo de mais de um caso e podem cobrir uma grande variedade de formas, destacando-se os estudos de caso comparativos em que dois ou mais estudos de caso são efetuados e depois comparados e contrastados.

No entanto, Yin (2015) enfatiza a necessidade de uma descrição detalhada de cada caso, proporcionando não apenas uma análise comparativa, mas também uma compreensão de cada situação. O autor ainda corrobora o conceito afirmando que ter casos múltiplos pode ajudar a reforçar os achados de todo o estudo, pois os casos múltiplos podem ser escolhidos como replicações de cada caso, como comparações deliberadas e contrastantes, ou variações com base em hipóteses.

Ainda segundo Yin (2015), é aconselhável seguir diretrizes para o estudo de caso múltiplo e, com base no seu estudo, a primeira é determinar o objetivo e o objeto que será estudado. As universidades federais do Rio de Janeiro foram escolhidas como objeto da pesquisa e para avaliar a qualidade das informações contábeis nas instituições, colocou-se na literatura conceitos de informação contábil, transparência, *accountability* e relato integrado no setor público. Neste contexto, o estudo analisa a transparência ativa e passiva das informações contábeis nas Universidades Federais do Rio de Janeiro.

Outra diretriz sugerida por Yin (2015) é definir os escopos da pesquisa e desenvolver um protocolo de pesquisa detalhado, incluindo questões de pesquisa, métodos de coleta de dados e técnicas de análise e será realizado verificando as informações publicadas nos sites das universidades federais do Rio de Janeiro, avaliando a conformidade com o modelo de relatório

integrado, será investigado também o tempo e a qualidade de resposta e a eficácia das universidades em atender solicitações de informação de maneira transparente e oportuna.

Em resumo, o estudo de caso múltiplo, conforme proposto por Yin (2015), é uma metodologia robusta que permite uma análise aprofundada e comparativa de múltiplos casos, enriquecendo a compreensão de fenômenos complexos e contribuindo para o avanço do conhecimento em diversas áreas de pesquisa.

Diante disto, o universo da pesquisa será focado nas universidades federais localizadas no estado do Rio de Janeiro. Isto inclui instituições como a Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), a Universidade Federal Fluminense (UFF), a Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ) e Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio).

As instituições públicas de ensino superior frequentemente enfrentam pressão de partes interessadas, conforme destacado por Vitolla *et al.* (2020), e, portanto, são instadas a manter um nível mais elevado de transparência.

A literatura acadêmica identifica o tamanho das instituições públicas de pesquisa como um elemento influenciador do nível de transparência (Vitolla *et al.*; 2020). Desta forma, inicialmente o estudo identificará e avaliará fatores como número de alunos, número de funcionários, quantidade de cursos e recursos.

Alguns estudos anteriores como os de Pêssoa *et al.* (2018); Católico (2012) descrevem fatores que podem determinar o nível de transparência nas universidades, como: tamanho; antiguidade; número de servidores, cursos, alunos e recursos; localização.

Os dados referentes ao ano de fundação, número de alunos e cursos foram obtidos a partir do Ranking de Universidades (RU) do ano de 2023 da Folha de São Paulo (c2024). As informações sobre os recursos recebidos foram retiradas do site da Controladoria-Geral da União (CGU), acessível pelo Portal da Transparência (Portal..., c2024), enquanto os detalhes sobre o número de funcionários foram extraídos dos relatórios de gestão das respectivas universidades. A coleta de dados das universidades federais foi realizada em 29 de novembro de 2023, analisando cada instituição de forma individual. A Tabela 1 apresentará as principais características das Instituições de Ensino Superior (IES).

Tabela 1 - Principais características das IES

	UFRJ	UFF	UFRRJ	UNIRIO
Ano de função	1920	1960	1910	1969
Número de alunos	69.200	68.868	21.544	13.830
Número de cursos	175	133	64	49
Funcionários	12.500	7.360	2.271	2.259
Recursos	3,96 Bilhões	2,37Bilhões	788,36 Milhões	758,50 Milhões

Fonte: A autora, 2024.

3.3 Desenvolvimento da pesquisa

A pesquisa foi desenvolvida da seguinte maneira: primeiro foi realizada a análise bibliográfica, em seguida a análise documental e por último as considerações finais. A Figura 1 demonstra, de forma resumida, os passos seguidos para atingir os objetivos.

Figura 1 - Etapas da pesquisa

Análise bibliográfica	Análise documental	Considerações finais
<ul style="list-style-type: none"> • Levantar as principais características da qualidade da informação contábil; • Levantar as principais características para a qualidade da informação do RI; • Levantar a relação da qualidade das informações contábeis e accountability/transparência. 	<ul style="list-style-type: none"> • Coletar e indentificar o nível de divulgação e conformidade com características qualitativas das informações contábeis e princípios da IN 84/2020. 	<ul style="list-style-type: none"> • Contribuições, limitações e conclusão da pesquisa; • Propor um conjunto de medidas para a melhoria da transparência e accountability das IES do RJ; • Conclusão da pesquisa.

Fonte: A autora, 2024.

3.4 Universo e amostra da pesquisa

A população do estudo são as Universidades Federais do Rio de Janeiro, sendo o objeto de estudo as prestações de contas das instituições de ensino. A qualidade da informação contábil pesquisada cobre o período de 2020 a 2023, por ser o início da utilização do relato integrado e serem os anos mais recentes disponíveis. Para obtenção do relatório de prestação de contas, foram pesquisados o sítio eletrônico e o contato direto com as universidades.

3.5 Coleta e tratamento dos dados

A coleta de dados consistiu em duas etapas, em que as coletas e os respectivos métodos de análise dos dados foram descritos: i) referentes aos dados bibliográficos, quando foi realizada a pesquisa bibliográfica relacionada ao tema, além do levantamento e sistematização de leis, decretos e portarias governamentais, com o intuito de entender os instrumentos de transparência, prestação de contas e informações contábeis; ii) referentes aos dados

documentais, foi realizado o levantamento de informações por meio do portal das universidades e dos relatórios integrados. A coleta de dados empregou sugestões de Creswell (2010), caracterizando-se como transversal, visto que consistiu em um determinado período, de fevereiro de 2023 a fevereiro de 2024.

3.5.1 Coleta de dados bibliográficos

Para a coleta de dados bibliográficos, foram utilizados os critérios de Revisão Sistemática de Literatura (RSL) com meta-síntese. O escopo deste estudo foi investigar o estado da arte sobre a qualidade das informações contábeis utilizadas nos relatórios integrados, bem como sua aplicação nas prestações de contas nas universidades federais localizadas no Rio de Janeiro. A meta-síntese, também conhecida como meta-etnografia ou meta-análise qualitativa, é uma abordagem apropriada quando uma revisão e tem como objetivo integrar a pesquisa qualitativa. Seu propósito é sintetizar estudos qualitativos sobre um determinado tema para identificar temas, conceitos ou teorias-chave que ofereçam explicações novas ou mais robustas para o fenômeno em análise (Cooper; Hedges; Valentine, 2019).

A revisão sistemática teve como meta reconhecer o panorama referente à divulgação da informação contábil nos Relatórios Integrados, incluindo seu uso nas prestações de contas de órgãos públicos federais no Brasil. Sandelowski e Barroso (2003) indicam que a análise de dados qualitativos adquirida por meio de revisão bibliográfica sistemática pode ser exibida de formas narrativas, quantitativa (metassumarização) ou por meio de interpretação dos dados (metassíntese).

As buscas foram efetuadas nas bases de dados Periódicos CAPES e *Web Of Science* (WOS), pesquisas realizadas de fevereiro de 2023 a janeiro de 2024, com busca em artigos de acesso aberto, por ordem de relevância e independentemente do idioma empregado. Foram incluídas palavras-chave no título dos artigos: foram usadas a transparência (E) setor público, *accountability* (E) setor público, qualidade da Informação contábil (E) setor público, relato integrado “OU” relatório de gestão (E) setor público.

Após os filtros realizados nas bases, o resultado retornou em 570 artigos, os quais foram importados para o *software* Rayyan, que é uma plataforma utilizada para auxiliar os pesquisadores a realizar revisões sistemáticas da literatura. A RSL foi executada conforme Tabela 2.

O retorno das buscas executadas dos artigos publicados no período selecionado (com exclusão de *abstracts*, *letters* e notas dos editores), foram listados por título os que teriam potencial para contribuir com a questão da pesquisa e excluídos os artigos repetidos. Realizada a seleção, aprofundou-se a análise dos que cumpriam os critérios do estudo de investigação, o que envolveu a leitura do resumo. Feita esta análise, excluíram-se os trabalhos cujo conteúdo efetivamente não responderam à pergunta de pesquisa, pois se afastavam do tema em estudo. Importante destacar que esta pesquisa foi instruída pela autora do presente artigo.

Portanto, foram selecionados 32 artigos que constituem a amostra para a análise, ressaltando-se que os restantes não foram analisados pelo fato de que não exploravam o tema em estudo. Feita a seleção dos artigos que constituem a amostra do estudo, prosseguiu-se com a análise do seu conteúdo para responder à pergunta de investigação formulada, bem como para explorar os autores e revistas com mais publicações sobre este tema, as teorias utilizadas, os métodos de investigação, as temáticas abordadas, entre outros aspectos. Através destes artigos foi conhecido e explorado outros artigos e autores.

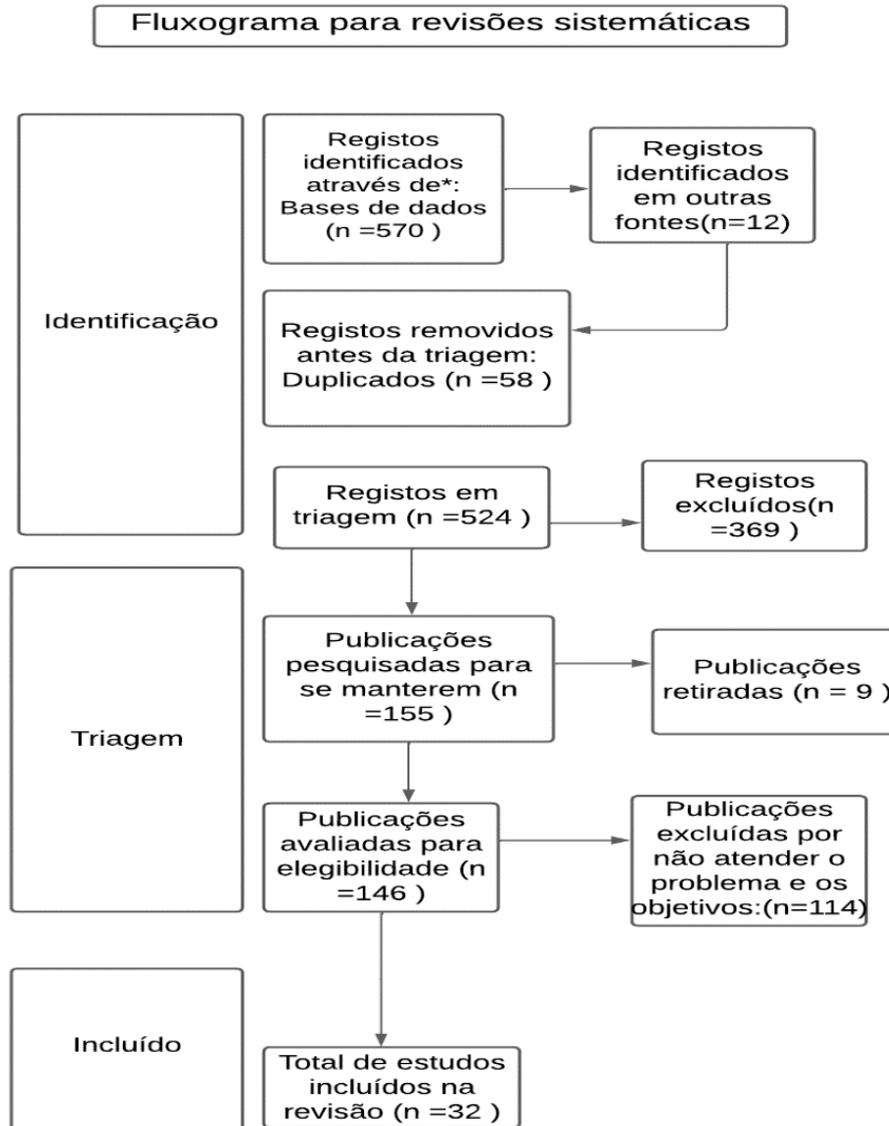
Tabela 2 - Filtros das buscas e critérios de exclusão no Rayyan

Filtros das buscas Periódicos Capes WOS Total
Amostra jun/2023 a jan/2024 245 325 570
Amostra importada no Rayyan 245 325 570
Outros métodos (Busca por citação etc.) 12
Total 582
Crítérios de exclusão
Duplicados 49 9 58
Tema não pertinente 144 225 369
Eliminados 9 0 9
Total excluído 202 234 436
Saldo para leitura 43 91 146
Publicações excluídas por não atender o problema e os objetivo 114
Total utilizado 32
Fonte: A autora, 2024.

Inicialmente, os dados obtidos nas buscas realizadas nas bases foram transferidos das respectivas bases de dados para o *software* Rayyan. Por meio do processamento e análise das etapas que envolvem a seleção de estudos, avaliação da qualidade e extração de dados no Rayyan, os resumos dos artigos foram examinados, seguido pela triagem dos selecionados para uma leitura completa. Os resultados dos estudos contribuíram para a condução da pesquisa documental. Os dados obtidos na Revisão de Literatura foram tratados e analisados seguindo

os princípios utilizados para uma metassíntese qualitativa de dados bibliográficos, que foi adaptada para a pesquisa a ferramenta PRISMA (Prisma Group, c2024), conforme Figura 2.

Figura 2 - Fluxograma para novas revisões sistemáticas



Fonte: A autora, 2024.

Feita a seleção dos artigos que constituem a amostra do estudo, prosseguiu-se com a análise do conteúdo para responder à pergunta de investigação formulada, bem como para explorar os autores e revistas com mais publicações sobre o tema, as teorias utilizadas, os métodos de investigação, as temáticas abordadas, entre outros aspectos. Por meio destes artigos foram conhecidos e explorados outros artigos e autores. O Quadro 6 sintetiza os conceitos dos assuntos abordados na revisão bibliográfica.

Quadro 6 - Conceitos das variáveis abordadas no texto

Variáveis	Informação Contábil	Transparência	Accountability	Relato integrado
Definição	São informações necessárias para atender às demandas de transparência, responsabilidade e participação pública dos cidadãos.	Refere-se à divulgação clara e acessível de informações.	Relaciona-se com a prestação de contas e responsabilização.	Integra informações financeiras e não financeiras. Visando contribuir para a melhoria da prestação de contas e fortalecimento da <i>accountability</i> .
Autores	Yusuf e Jordan (2015)	Cuadrado-Ballesteros, Citro e Bisogno, (2020)	Andrade e Aragão Neto (2019)	Oliveira <i>et al.</i> (2022)

Fonte: A autora, 2024.

Para enriquecer a pesquisa bibliográfica, além dos artigos encontrados, diferentes variáveis foram consultadas e analisadas, dado o caráter legislativo e normativo do estudo. Estas variáveis incluíram: as diretrizes e legislação vigentes no país relacionadas às prestações de contas; perspectiva sobre o *framework* internacional, como a Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; os Manuais de Contabilidade aplicados ao setor público; conformidade com as normas internacionais; os relatórios contábeis direcionados ao cidadão; o *framework* do Relato Integrado; os Comitês de Pronunciamentos Contábeis; sites governamentais, instituições de ensino e demais documentos relevantes para uma compreensão aprimorada das características qualitativas da informação contábil e as interações com o setor público.

A conexão entre os conceitos é demonstrada por Montesinos e Brusca (2019) quando afirmam que a transparência denota que o Governo deva se comunicar com a sociedade mediante as prestações de contas (*accountability*) de seus produtos e serviços oferecidos, dos recursos recebidos e utilizados, disponibilizando informações financeiras e não financeiras aos cidadãos.

3.5.2 Categorias a priori para a análise

As categorias emergiram da revisão de literatura e por meio da verificação foi possível encontrar 13 categorias para análise, obtidas por meio das normas e da RSL, criadas a partir dos atributos da qualidade da informação contábil e dos princípios para a qualidade das informações do relato integrado: 1) relevância, 2) verificabilidade, 3) representação fidedigna,

4) tempestividade, 5) comparabilidade e coerência; 6) abordagem estratégica; 7) conectividade, 8) relações com partes interessadas, 9) materialidade; 10) concisão, 11) confiabilidade e completude, 12) clareza e 13) transparência. O Quadro 7 é preenchido com base teórica, descrição de cada categoria para analisar cada item dentro do RI.

Quadro 7 - Categoria de análise

Categoria de qualidade	Descrição	Base teórica
Relevância	Produzir relatórios relevantes que representem fielmente a realidade da instituição, de forma imparcial, completa, neutra e livre de erros. É capaz de influenciar as decisões tomadas por seus usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros.	IN n.º 84/2020; NBCTSP; Muzira (2019); Almeida (2020); van Helden e Reichard (2019); Villoria, (2021); IIRC, (2013); Ferry e Eckersley, (2015); Haji e Hossain (2016).
Verificabilidade	Consiste em uma característica que contribui para exatidão das informações; uso de determinado método ao longo do tempo pela entidade com os dados reportados na contabilidade.	NBCTSP; IN n.º 84/2020; Araújo <i>et al.</i> (2022); Manes-Rossi <i>et al.</i> (2021); IIRC (2013).
Representação Fidedigna	A informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar.	NBCTSP; Muzira (2019).
Tempestividade	As informações devem estar disponíveis em tempo hábil para suportar os processos de transparência.	NBCTSP; IN n.º 84/2020; Zorzal e Rodrigues (2015); IIRC, (2013).
Comparabilidade e Coerência	Uso de determinado método ao longo do tempo pela entidade, de forma a viabilizar a consistência das informações.	NBCTSP; IN n.º 84/2020
Abordagem estratégica	O relatório deve oferecer uma visão da estratégia da unidade prestadora de contas (UPC) e demonstrar a capacidade de alcançar seus objetivos no curto, médio e longo prazo, bem como o uso que faz de seus recursos;	IN n.º 84/2020; Tommasetti <i>et al.</i> (2020); Brusca, Labrador e Larran (2018); IIRC (2013).
Conectividade	Mostrar uma visão integrada da combinação, da inter-relação e da dependência entre os fatores que afetam a capacidade de a UPC alcançar os seus objetivos ao longo do tempo;	IN n.º 84/2020; Carvalho e Kassai (2014); IIRC (2013); Feng; Cummings; Tweedie (2017); Park e Blenkinsopp (2017).
Relações com partes interessadas	O relatório deve prover uma visão da natureza e da qualidade das relações que a UPC mantém com suas principais partes interessadas, incluindo como e até que ponto a UPC entende, leva em conta e responde aos seus legítimos interesses e necessidades;	IN n.º 84/2020; Oliveira <i>et al.</i> (2013); Nagano <i>et al.</i> (2013); Vitolla <i>et al.</i> (2020); IIRC (2013); Almeida (2020).
Materialidade	o relatório deve divulgar informações sobre assuntos que afetam, de maneira significativa, a capacidade da UPC de alcançar seus objetivos no curto, médio e longo prazo;	IN n.º 84/2020; NBCTSP; IIRC (2013)
Concisão	Se forem apresentados muitos dados, os itens relevantes poderão ficar ocultos, sendo necessária uma sintetização dos dados, de maneira a fazerem sentido para os usuários.	IN n.º 84/2020; Yusuf e Jordan (2015); Perego <i>et al.</i> (2016); IIRC (2013); Araújo <i>et al.</i> (2022).
Confiabilidade e completude	A confiabilidade é dependente do seu grau de fidelidade na representação, proporcionando aos diferentes usuários a busca por informações com diferentes graus de confiabilidade.	IN n.º 84/2020; Cavalcante e De Luca, 2013; IIRC (2013).

Clareza	O relatório deve fazer uso de linguagem simples e de imagens visuais eficazes para transformar informações complexas em relatórios facilmente compreensíveis, além de fazer uma distinção clara entre os problemas enfrentados e os resultados alcançados;	IN n.º 84/2020; Yusuf e Jordan (2015); IIRC (2013) Oliveira e Bodart ,2015.
Transparência	Deve ser realizada a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização e a divulgação de informações de interesse coletivo ou geral, independente de requerimento.	Oliveira e Bodart (2015); Cuadrado-Ballesteros, Citro e Bisogno (2020); Tommasetti <i>et al.</i> (2020); Freitas e Freire (2017); Montesinos e Brusca (2019).

Fonte: A autora, 2024.

As treze categorias de qualidade foram transformadas em 10 categorias por existirem conceitos semelhantes entre elas e, por fim, divididas em 24 subcategorias conforme as descrições teóricas e normativas apresentadas no Quadro 7. O Quadro 8 apresenta as subcategorias utilizadas para a construção de uma análise da qualidade das informações contábeis.

Quadro 8 - Subcategoria de análise

Categoria qualitativa	Subcategoria
Relevância/Materialidade	1. Descrever a geração de valor público. 2. Apresentar valor de curto, médio e logo prazo.
Representação Fidedigna/ Confiabilidade e completude	3. Respeitar a estrutura das demonstrações contábeis. 4. Apresentar declaração do contador. 5. Apresentar parecer do auditor. 6. Divulgar relatório sem retificações.
Tempestividade	7. Cumprir os prazos impostos pelas normas. 8. Possuir informação atualizada.
Comparabilidade e Coerência/Verificabilidade	9. Comparar com anos anteriores. 10. Apresentar os elementos de conteúdo. 11. Oferecer outros meios que possam confirmar a veracidade da informação.
Abordagem estratégica	12. Apresentar os riscos significativos. 13. Apresentar eventos passados, presentes ou futuros.
Conectividade	14. Apresentar conexão dos Elementos de Conteúdo. 15. Apresentar um índice ou sumário. 16. Apresentar equilíbrio das informações qualitativas e quantitativas.
Relações com partes interessadas	17. Divulgar declaração de missão direcionada a à comunidade. 18. Divulgar declaração do dirigente máximo ao cidadão? 19. Possuir matriz de materialidade. 20. Apresentar pontos e respostas estratégicos.
Concisão	21. Número de páginas.
Clareza	22. Apresentar informações em forma de gráficos, quadros e/ou tabelas. 23. Apresentar um glossário ou algum tipo de manual elucidativo.
Transparência	24. Divulgar o Relatório de Gestão no site da instituição?

Fonte: A autora, 2024.

3.5.3 Análise documental

Como o foco do estudo é avaliar até que ponto as universidades federais do Rio de Janeiro se encontram em termos de qualidade das informações contábeis para o exercício da *accountability* e transparência, o conteúdo analisado neste estudo são as informações contábeis que uma organização deve divulgar em relação aos princípios orientadores descritos na estrutura RI e nos princípios da qualidade da informação contábil. Foram consideradas apenas as informações explícitas, que apresentem elementos textuais e/ou gráficos condizentes com as diretrizes do RI

Quanto à consistência dos dados e à confiabilidade das fontes, conforme destacado por Lakatos e Marconi (2003), a partir do exercício de 2020, foi estabelecido que as prestações de contas (RG) não seriam mais divulgadas na página do TCU. Em conformidade com a regulamentação, a responsabilidade passou a ser das UPC, que deveriam publicar as informações nas páginas na *internet* (Brasil, 2020a).

Para localizar os relatórios das universidades participantes publicados no ano de 2020 a 2023, verificou-se a disponibilidade dos documentos nos respectivos sítios eletrônicos durante o período da coleta de dados: jan/2023 a fev/2024, considerando-se que podiam ser publicados com as seguintes denominações: relato integrado; relatório de gestão ou relatório anual.

O método aplicado proposto para a análise se subdivide em três etapas: leitura ativa do conteúdo do relatório de gestão das universidades dos anos 2020 a 2023, enquadramento dos conteúdos e mensuração categorizada dos princípios da qualidade das informações contábeis e, caracterização final da qualidade das informações contábeis no relatório de gestão.

3.5.3.1 Método de análise documental

Neste estudo serão abordadas as perspectivas: sobre informações contábeis de acordo com o art. 8º da IN n.º 84/2020, devem ser publicados anualmente, em uma mesma página do sítio eletrônico da Unidade, as demonstrações contábeis, o relatório de gestão, as receitas e despesas e, quando aplicáveis, o certificado de auditoria e o pronunciamento da autoridade supervisora.

Ainda, foi estabelecido um índice de evidenciação por meio de categorias para avaliar a qualidade das informações contábeis orçamentárias e financeiras. Um índice de evidenciação pode ser descrito como um instrumento de pesquisa composto por uma série de itens pré-selecionados para medir o nível de divulgação em um determinado contexto (Liu *et al.*, 2018).

Inicialmente, o instrumento empregará a avaliação dos seis (6) elementos de conteúdo conforme Quadro 9, em que a presença de qualquer um dos indicadores no relatório de gestão será assinalada como "sim", enquanto a ausência resultará em uma marcação de "não".

Quadro 9 - Elementos de conteúdo para verificação

Elementos de conteúdo	Deve conter
Elementos pré-textuais	Deve citar Informações que auxiliem o leitor, de acordo com a necessidade, a localizar as informações contidas no relatório, a exemplo de sumário.
Mensagem do dirigente máximo	Deve citar a mensagem do dirigente deve conter o reconhecimento de sua responsabilidade por assegurar a integridade (fidedignidade, precisão e completude) do RG.
Visão geral organizacional e ambiente externo	Deve citar o que é a organização, o que faz e quais são as circunstâncias em que atua.
Governança, estratégia e desempenho	Deve citar como a estrutura de governança da organização apoia sua capacidade de gerar valor em curto, médio e longo prazo.
Riscos, oportunidades e perspectivas	Deve citar quais são os riscos e oportunidades que afetam a capacidade da organização de gerar valor em curto, médio e longo prazo.
Informações orçamentárias, financeiras e contábeis	Deve citar as principais informações orçamentárias, financeiras e contábeis, inclusive de custos

Fonte: A autora, 2024.

A partir da verificação da análise do elemento de conteúdo, a pesquisa avaliará a qualidade das informações contábeis nos relatórios de gestão a partir da verificação do atendimento ou não atendimento das categorias qualitativas e subcategoria, previstos na IN nº 84/2020 e na NBCT, conforme elencadas no Quadros 9, referente aos princípios que definem o conteúdo e a qualidade do relatório.

Dois indicadores para análise das subcategorias serão utilizados no instrumento de pesquisa, elaborados com base na literatura e que se fez a adaptação de dois critérios de pontuação. Salienta-se o uso destes métodos devido às aplicações em estudos semelhantes, em que se analisaram a conformidade dos Relatórios de Gestão e a adoção dos Relatórios Integrados.

O primeiro indicador avaliará as categorias qualitativas da relevância/materialidade, representação fidedigna/confiabilidade e completude, tempestividade, comparabilidade e coerência/verificabilidade, abordagem estratégica, conectividade, relações com partes interessadas, clareza e transparência. Será utilizado um sistema de codificação binária: a pontuação "1" significa a existência do marcador dentro do relatório de gestão e, em caso

contrário, a pontuação “0” (zero), conforme (Gabriel, 2011). Os marcadores são definidos nesta metodologia como subcategorias e utilizados para rotular a existência (ou não) de conteúdos previstos (Guthrie; Abeysekera, 2006).

No que diz respeito a categoria “concisão”, prende-se com o número de páginas que um relatório apresenta e será avaliado conforme Pistoni, Songini e Bavagnol (2018), que utilizam o número de páginas como um indicador de qualidade. Assim, a variável é avaliada em escala de 0 a 5 pontos. 0 (ponto) - Não aplicável; 1 (ponto) – mais de 200 páginas; 2 (pontos) - entre 151 e 200 páginas; 3 (ponto) - entre 101 e 150 páginas; 4 (pontos) - entre 51 e 100 páginas; 5 (pontos) - até 50 páginas.

Em resumo, serão avaliadas 10 categorias, divididas em 24 subcategorias que podem somar até 28 pontos totais, sendo 0 ou 1 ponto para cada subcategoria do primeiro indicador que podem somar 23 pontos e de 0 a 5 pontos para subcategoria do segundo indicador que trata da concisão e que podem somar até 28 pontos no total.

Para a análise da qualidade da informação contábil, considerou-se o estudo de Fathi (2013), adaptando para a pesquisa, o critério de pontuação de cada subcategoria adaptada de Gabriel (2011) e o estudo de Pistoni, Songini e Bavagnol (2018).

4 ANÁLISE DOS DADOS

Os resultados da análise bibliográfica e da análise documental são apresentados e discutidos a seguir. Serão apresentadas resumidamente as Universidades, em seguida será realizada a análise do relatório, bem como o critério de pontuação de cada subcategoria adaptada de Gabriel (2011) e Pistoni, Songini e Bavagnol (2018). Após a análise dos dados e apuração da pontuação total de cada universidade, há a presunção de quanto maior a pontuação auferido, melhor será a qualidade da informação da universidade analisada.

4.1 Apresentação das universidades

As universidades federais do Rio de Janeiro desempenham papéis cruciais no cenário educacional e de pesquisa, contribuindo significativamente para o desenvolvimento do estado e do país. A UFRJ, fundada em 1920, não é apenas uma das mais antigas instituições do Brasil, mas também uma das maiores e mais renomadas e mantém uma destacada presença nas dez melhores posições em *rankings* acadêmicos na América Latina. Com uma ampla variedade de cursos em diferentes áreas do conhecimento, a UFRJ se destaca pela influência na pesquisa e nas contribuições para a cultura brasileira. Oferece mais de 170 cursos de graduação e 232 programas de mestrado e doutorado. Reconhecida como a universidade mais inovadora do país pelo Ranking Universitário Folha de São Paulo, a UFRJ é caracterizada pela pluralidade, contando com mais de 4 mil docentes, 65 mil estudantes, 3 mil servidores em hospitais e 5 mil técnicos-administrativos (Folha de São Paulo, c2024).

Juntamente com a UFRJ, a UFF foi estabelecida em 1960 e se consolida como uma instituição de ensino superior abrangente. Localizada em Niterói, oferece uma gama diversificada de cursos de graduação e pós-graduação, comprometendo-se com a excelência acadêmica, pesquisa e extensão. Abrange uma comunidade de mais de 3 mil docentes, 4 mil servidores técnico-administrativos e 2 mil terceirizados. Com mais de 60 mil estudantes de graduação e 8 mil alunos de pós-graduação, a UFF desempenha um papel significativo no cenário educacional (Folha de São Paulo, c2024).

A UNIRIO, fundada em 1979, concentra seus esforços em áreas específicas, como saúde, artes e humanidades. Com uma abordagem singular, a UNIRIO enriquece o cenário

acadêmico, complementando as ofertas educacionais das outras instituições. Com mais de 2 mil funcionários e uma comunidade estudantil de mais de 13 mil alunos, oferece um total de 49 cursos, consolidando-se como uma instituição relevante no panorama educacional (Folha de São Paulo, c2024).

Complementando o conjunto, a UFRRJ, estabelecida em 1910, possui uma vocação especial para as ciências agrárias e ambientais. O foco em agricultura, veterinária e áreas relacionadas ao meio ambiente a torna uma peça fundamental na formação de profissionais nestas disciplinas. Compreende uma força de trabalho de mais de 2 mil funcionários. Com mais de 20 mil estudantes distribuídos em 64 cursos, a UFRRJ destaca-se pela sua contribuição para o ensino e pesquisa (Folha de São Paulo, c2024).

Estas quatro instituições, apesar das características únicas, formam uma rede educacional robusta no estado do Rio de Janeiro. Juntas promovem a produção de conhecimento, o desenvolvimento de profissionais qualificados e o enriquecimento da sociedade por meio da educação superior.

4.2 Discussão dos resultados da pesquisa bibliográfica

Este capítulo visa atender ao objetivo específico nº 1: discutir as relações entre qualidade das informações contábeis e *accountability*/transparência.

No campo da Contabilidade Pública, o acesso à informação contábil é disposto por meio da transparência e da prestação de contas. Neste caso, se trata de uma contabilidade que não apenas fornece informações, mas também busca ser compreendida pela sociedade (Gallhofer; Haslam, 2019).

A prática da transparência da informação contábil é limitada à publicidade, ignorando a compressibilidade e a utilidade para a sociedade. A publicidade está repleta de linguagem técnica e complexa (Langella *et al.*, 2021). Portanto, a transparência se torna um meio para melhorar a qualidade da divulgação de informações.

Neste caso, a transparência vai além da publicidade. Publicidade e transparência não são a mesma coisa, mas estão relacionadas (Edwards, 2020). Portanto, para que a transparência funcione não basta publicá-la, é preciso fazê-la de forma abrangente, clara, aberta e simples aos cidadãos.

De acordo com Villoria (2021), a transparência deve permitir uma interação entre o Estado e sociedade para a geração de informações. Ou seja, a sociedade deve ser protagonista nas tomadas de decisão em que o objetivo é a colaboração e não somente a busca de informações (Edwards, 2020). Surge, assim, a promoção da *accountability*. O entendimento sobre *accountability* remete à importância da efetiva participação popular e a responsabilização do gestor por suas ações (Villoria, 2021).

Para que a responsabilização da informação contabilística transcenda os requisitos regulamentares e se torne verdadeiramente útil para a sociedade, a transparência deve promover a contabilidade pública como uma prática social comunicativa. Isto é, para garantir a *accountability*, uma responsabilidade do Estado perante a sociedade.

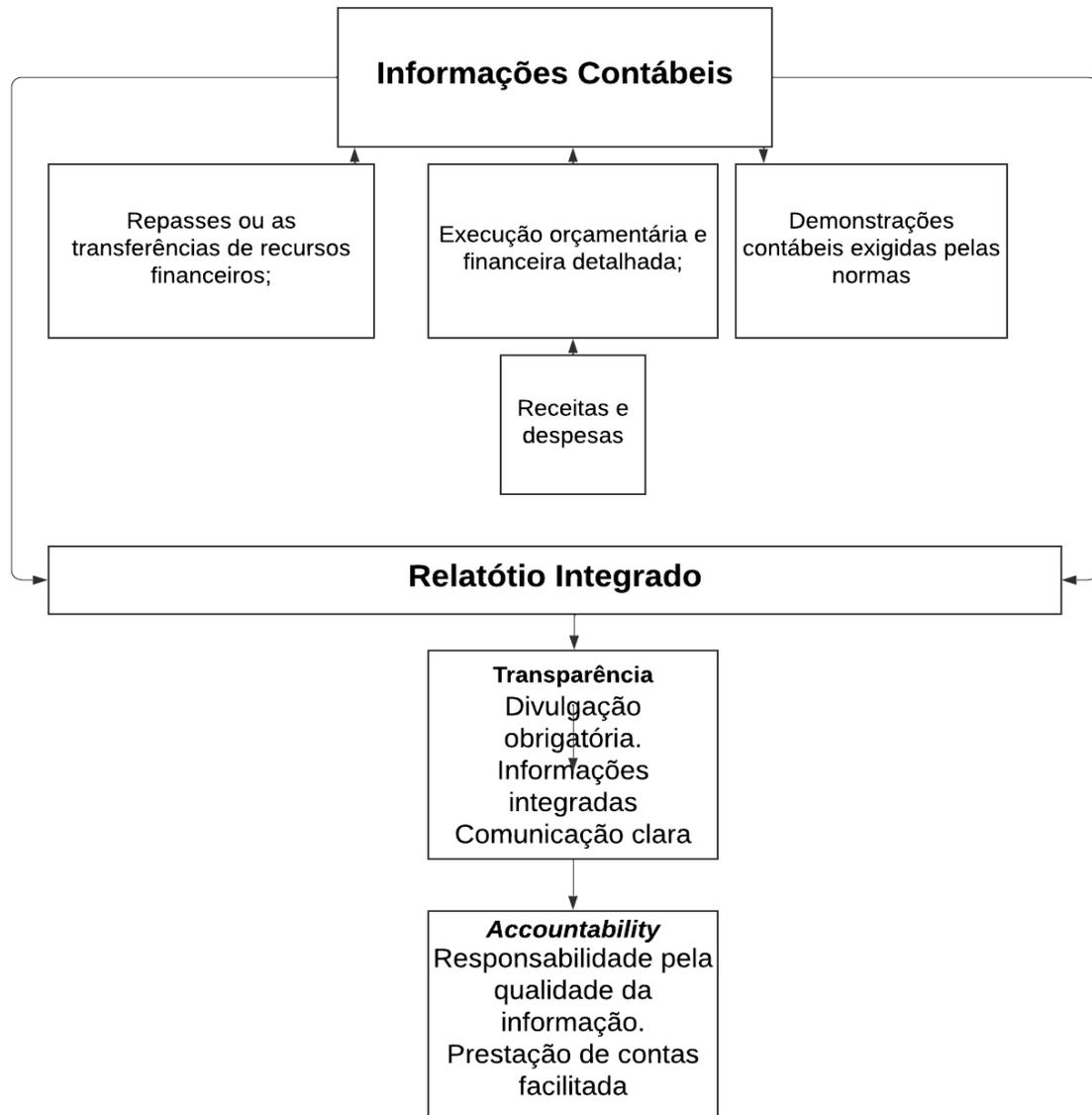
Diante do exposto, a transparência tem a capacidade de socializar e integrar a população, promovendo a ligação entre transparência, publicidade e *accountability*. Portanto, poderá proporcionar a exposição (publicidade) da informação contábil com clareza e simplicidade suficientes para que as pessoas possam compreendê-la (transparência) com, ao mesmo tempo, a responsabilidade de prestar contas (*accountability*) evidenciando informações fidedignas.

Agregado ao processo de *accountability*, promove mudanças no processo de prestação de contas anuais da administração pública federal, incluindo a aplicação do modelo do relato integrado para o relatório de gestão. Com base na literatura pesquisada (Biancone *et al.*, 2019; Cuadrado-Ballesteros; Citro; Bisogno, 2020), o Relato Integrado (RI) pode ser definido como um mecanismo de prestação de contas que propõe que os órgãos públicos divulguem um relatório adicional aos já existentes. O relatório adicional deve ser mais conciso, claro, transparente e de fácil leitura, permitindo que cidadãos sem conhecimentos técnicos-contábeis obtenham uma visão abrangente das atividades e condições financeiras dos governos. Além disto, busca-se aumentar o envolvimento dos cidadãos com o tema, facilitando o engajamento nas políticas públicas e controle social.

Assim, o Relato Integrado representa uma abordagem inovadora na apresentação de relatórios corporativos, permitindo que as entidades públicas divulguem as informações financeiras e não financeiras de forma integrada. A medida busca melhorar a qualidade da prestação de contas anual das unidades da administração pública federal, beneficiando a sociedade e o fortalecimento da transparência e as *accountability* pública (Cuadrado-Ballesteros; Citro; Bisogno, 2020).

A Figura 3 apresenta a relação de informação contábil, transparência, *accountability* e relato integrado.

Figura 3 - Relação entre a relação de informação contábil, transparência, *accountability* e RI



Fonte: A autora, 2024.

A conexão entre estes conceitos é demonstrada por Montesinos e Brusca (2019) quando afirmam que a transparência denota que o Governo deva se comunicar com a sociedade mediante a prestação de contas (*accountability*) de seus produtos e serviços oferecidos, dos recursos recebidos e utilizados, disponibilizando informações financeiras e não financeiras aos cidadãos.

4.3 Análise dos relatórios integrado

Neste capítulo, serão apresentadas as análises feitas nos relatórios integrados das Universidades Federais do Rio de Janeiro do período de 2020 a 2023, acerca da qualidade das informações contábeis divulgadas no relato integrado.

Para alcançar o objetivo específico nº 2, a análise documental analisou a disponibilidade e qualidade das informações contábeis divulgadas pelas Universidades Federais do Rio de Janeiro nas prestações de contas ao cidadão. Ao considerar a base deste estudo, Relatório Integrado (RI), foram selecionadas, de acordo com a literatura, as características desejadas nos relatórios. As características foram confrontadas com os relatórios de prestações de contas dos órgãos públicos federais brasileiros, o Relatório de Gestão (RG) em formato integrado.

Desta forma, serão apresentadas neste tópico as pontuações, por categorias, decorrentes da análise dos Relatórios de Gestão integrado das IFES, referentes ao ano-base 2021 a 2023. Sendo 10 categorias, divididas em 24 subcategorias que podem somar até 28 pontos totais, sendo 0 ou 1 ponto para cada subcategoria do primeiro indicador que trata da relevância, materialidade, representação fidedigna, confiabilidade e completude, tempestividade, comparabilidade e coerência, verificabilidade, abordagem estratégica, conectividade, relações com partes interessadas, clareza, transparência que podem somar 23 pontos, e de 0 a 5 pontos para subcategoria do segundo indicador que trata da concisão, no total podem somar até 28 pontos.

4.3.1 Verificação dos elementos de conteúdo

Antes da implementação do Relato Integrado (RI), os relatórios tinham uma abordagem predominantemente centrada em dados financeiros, orçamentários e contábeis. Utilizavam informações técnicas, apresentando resultados principalmente quantitativos. Em contraste, os relatórios atuais têm como foco a reprodução dos resultados obtidos durante o período, destacando os principais projetos, programas e conquistas. Utilizam recursos visuais para ilustrar os resultados e incluem informações sobre riscos, controles internos e as probabilidades de ocorrências em projeções para anos futuros (IIRC, 2013).

A IN n.º 84, § 3º do art. 8º (Brasil, 2020a) orienta as UPC a elaborarem relatórios de gestão na forma de relato, seguindo os elementos de conteúdo estabelecidos em decisão normativa e atendendo aos princípios do art. 4º. Os elementos podem ser ajustados conforme as necessidades específicas de divulgação de informações materiais da UPC ou peculiaridades da gestão.

O relatório integrado compreende oito elementos de conteúdo interligados, não excludentes, cada um respondendo a uma pergunta fundamental. Desta forma, a análise tem início na verificação dos elementos de conteúdo. O Quadro 10 apresenta a verificação de conteúdo.

Quadro 10 - Verificação do elemento de conteúdo

Elementos de conteúdo																
Elementos de conteúdo	UFRJ				UFF				UNIRIO				UFRRJ			
	x20	x21	x22	x23	x20	x21	x22	x23	x20	x21	x22	x23	x20	x21	x22	x23
Ano																
Elementos pré-textuais	Sim	Sim	Sim	x	Nã o	Nã o	Nã o	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x
Mensagem do dirigente máximo	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x
Visão geral organizacional e ambiente externo	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x
Governança, estratégia e desempenho	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x
Riscos, oportunidades e perspectivas	Nã o	Nã o	Nã o	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x
Informações orçamentárias, financeiras e contábeis	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x	Sim	Sim	Sim	x

Fonte: A autora, 2024.

No que se refere aos elementos pré-textuais, a UFF é a única IFE que não apresenta o conteúdo no início do Relatório e, segundo o guia para elaboração na forma de relatório integrado do TCU (2022), esta seria a forma mais atrativa. A UFRJ em seu relatório de gestão contém a mensagem do dirigente máximo, o reitor, no entanto, está longe e não auxilia muito na localização de informações contidas no documento. As outras IFES conseguiram divulgar a mensagem de maneira mais concisa e direcionada ao cidadão.

Para complementar o conceito mencionado, a UFRJ apresenta nos três anos, separadamente da mensagem do dirigente, um índice chamado sumário executivo, cujo objetivo

é facilitar a leitura do relatório, mostrando como navegar pelo documento e ressaltando os pontos mais relevantes para uma visita direta aos capítulos e seções que mais interessarem ao leitor.

Referente à visão geral da organização e ao ambiente externo, as IFES fornecem uma visão abrangente, identificando a unidade responsável pela prestação de contas e destacando a visão, missão e valores. Além disto, delineiam as áreas de atuação e descrevem as estruturas organizacionais e de governança. Este capítulo inclui a apresentação do mapa estratégico, dos objetivos estratégicos e do modelo de serviços, bem como a geração de valor público e a cadeia de valor. O componente está alinhado com o manual de elaboração do TCU e aborda as questões essenciais para atender aos requisitos do item.

Sobre a governança, estratégia e desempenho, as universidades apresentam um item específico do relatório que trata dos elementos, apresenta os setores responsáveis pela governança, no entanto, o item não responde claramente às perguntas fundamentadas pelo relatório de elaboração do TCU. Quanto aos aspectos relacionados aos riscos, oportunidades e perspectivas, a gestão de riscos ainda é uma iniciativa recente e continua em fase de implementação no âmbito da administração da Universidade. A metodologia para avaliação de riscos e oportunidades envolve a organização de ações voltadas para lidar com situações que expõem as IFES aos diferentes tipos de riscos, incluindo a detecção e prevenção de atos de corrupção e fraudes.

No entanto, com exceção da UFRJ, as IFES estão progressivamente incluindo um capítulo dedicado a esta temática em seus RI. Observou-se o esforço para melhorar o desenvolvimento ao longo dos anos. No caso específico da UFRJ, não há uma apresentação estruturada em relação à identificação de riscos, à probabilidade de ocorrência, ao impacto que podem gerar na implementação do planejamento estratégico e às possíveis respostas em caso de ocorrência dos riscos. Conforme indicado no relatório de gestão, as etapas para a implementação da gestão de riscos na UFRJ estão programadas para serem concluídas até 2023.

Ainda no que se refere aos elementos de conteúdo, as informações orçamentárias, financeiras e contábeis, que devem ser acompanhadas da “Declaração do Contador” e das “Notas Explicativas”, apresentam a evidenciação da situação e do desempenho financeiro, orçamentário contábil e patrimonial. Os itens representam, nesta análise, um importante elemento de conteúdo das prestações de contas.

De modo geral, observa-se que as universidades federais do Rio de Janeiro, detalharam nos relatórios as receitas e despesas. Ademais, foram fornecidas informações relacionadas a gestão de custos, de patrimônio, de licitações e de contratos. Foram publicadas, também, as

Despesas de Exercícios Anteriores e os Restos a Pagar proporcionando uma visão mais abrangente das atividades da instituição, permitindo aos usuários da informação distinguir entre a execução do orçamento corrente e a execução do orçamento do exercício anterior.

Neste elemento, na maioria da universidade, ainda existe a presença de muitos termos técnicos importantes sobre questões de natureza financeira ou cópia direta do Siafe, porém sem nenhuma explicação didática para um leitor sem conhecimento na área.

Pode-se constatar que, ao divulgarem o conteúdo nos relatórios, algumas universidades apenas fazem uma replicação de informações pré-concebidas em exercícios anteriores, sem proporcionar nenhum tipo de inovação ou melhoria na qualidade das informações divulgadas.

4.3.2 Análise das categorias

O Quadro 11 apresenta a avaliação da relevância como a pontuação máxima por IFES é de 2 pontos. A categoria “Relevância” está relacionada à geração de valor. Os stakeholders precisam entender como as instituições criam valor ao longo do tempo para garantir que continuarão prestando serviços ao público (Ferry; Eckersley, 2015). De modo geral, todas as universidades atendem aos requisitos para determinar a relevância. De acordo com Haji e Hossain (2016), para explicar como a instituição gera valor ao longo do tempo, o relatório integrado deve abranger informações relevantes, tanto quantitativas quanto qualitativas.

Quadro 11 - Verificação da relevância/materialidade

Relevância/Materialidade												
Identificação da característica qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Ano												
Descreve a geração de valor público?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Apresenta valor de curto, médio e longo prazo.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Total-2 pontos	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2

Fonte: A autora, 2024.

O Quadro 12 apresenta a categoria comparabilidade, coerência e verificabilidade. A pontuação máxima por IFES nesta categoria são 3 pontos. A análise focou no elemento de conteúdo, informações orçamentárias, financeiras e contábeis, considerando que as instituições têm a obrigação de atender às exigências de conformidade com a legislação contábil vigente. De maneira global, constatou-se que as universidades atendem ao requisito, pois possuem

comparação com anos anteriores demonstrados por meio de exposições, gráficos e tabelas apresentados no RG que continham comparativos diversos entre os exercícios. A informação comparável permite que os usuários confrontem as demonstrações passadas e futuras com outros entes e ainda identificar semelhança ou diferença na divulgação (NBCT, 2016). Entretanto, quanto à disponibilização de *link* para a informação externa, nos respectivos sites, a maioria foi desenvolvendo ao longo dos anos esta característica.

Em relação aos elementos de conteúdo, a UFF e a UFRJ possuem cinco (5) dos seis (6) elementos.

Quadro 12 - Verificação da comparabilidade, verificabilidade e coerência

Comparabilidade, verificabilidade e coerência												
Identificação da característica qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Ano												
Oferece outros meios que possam confirmar a veracidade da informação?	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1
Possui comparações com anos anteriores?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Aborda os Elementos de Conteúdo?	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Total-3 0 pontos	1	1	2	2	1	2	3	3	3	3	3	3

Fonte: A autora, 2024.

O Quadro 13 apresenta a categoria representação fidedigna, confiabilidade e completude, em que a pontuação máxima por IFES é de 4 pontos. Nesta análise, avaliou-se a confiabilidade da informação com base em referências como o CFC (2016), a IN n.º 84/2020 (Brasil, 2020a), bem como os estudos de Manes-Rossi, Aversano e Polcini (2020). Constatou-se que os anos analisados possuem informação de dotação orçamentária, alocação de recursos, execução de despesa, arrecadação de receita, restos a pagar e gestão de custos. Na UFF, o RI não divulga as demonstrações contábeis do ano de 2020, mas oferece um *link* para analisá-las e fornece o parecer do contador. Nos anos seguintes, 2021 e 2022, o relatório não divulga as demonstrações, não oferece *link* ou outro meio alternativo para confirmá-las e não fornece o parecer do auditor. Consequentemente, não é possível confirmar a veracidade da informação e o prazo de divulgação por meio do RI. De acordo com Muzira (2019), as informações contábeis devem produzir relatórios que representem fielmente a realidade da instituição, de forma imparcial, completa, neutra e livre de erros.

Verificou-se que em todas as IFES que a declaração do contador não é recorrente em todos os relatórios, os que possuem possuíam pelo menos uma ressalva. Nota-se que na maioria dos anos as IFES não pontuaram.

A UFRJ e UFF não oferecem um *link* ou outro meio alternativo para confrontar, verificar as informações. Algumas IFES fizeram menção ao seu setor de auditorias, inclusive com *links* de acesso, outras não. No caso, depreende-se que não significa que as demais IFES não possuam os pareceres. Nestes casos, apenas não havia *link* para acessá-los dentro do RG.

Quanto à pontuação da categoria, do total de 4.0 pontos, apenas uma IFES atingiu a pontuação máxima em dois anos consecutivos.

Quadro 13 - Verificação da representação fidedigna, confiabilidade e completude

Identificação das características qualitativa	Representação Fidedigna, confiabilidade e completude											
	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
Ano	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Possui declaração do contador responsável?	0	1	0	1	0	0	1	0	1	1	1	0
Possui parecer do auditor interno no RG ou <i>link</i> para acesso?	0	0	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1
Respeita a estrutura das demonstrações contábeis?	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Divulga relatório sem retificações?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Total-4 pontos	2	3	3	3	1	1	4	2	3	4	4	3

Fonte: A autora, 2024.

O Quadro 14 apresenta a tempestividade. Todas as universidades foram pontuadas, pois este quesito não poderia deixar de ser cumprido, tendo em vista que o prazo para a divulgação das prestações de contas e os relatórios de gestão é estipulado pelo TCU. É determinado que estas instituições disponibilizem as informações de maneira tempestiva na *internet* ou em outros meios, facilitando a busca por informações pelos usuários (Zorzal; Rodrigues, 2015).

Quadro 14 - Verificação da tempestividade

Tempestividade												
Identificação das características qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Ano												
Cumpri os prazos impostos pelas normas?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
A informação está atualizada?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Total-2 pontos	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2

Fonte: A autora, 2024.

No Quadro 15, apresenta-se a abordagem estratégica. Todas as universidades indicam valor de curto, médio e longo prazo. O propósito de um relatório integrado é fornecer dados que permitam às partes interessadas avaliar a capacidade global da organização de gerar valor ao longo do tempo futuro (IIRC, 2013). No entanto, algumas universidades ainda não apresentam riscos significativos.

No que concerne à abordagem estratégica, ao analisar o relatório integrado de gestão da UFRJ, percebe-se a ausência de uma visão fundamental por meio da mensagem inicial do dirigente máximo da universidade. A mensagem deveria apresentar, de maneira sucinta, os resultados obtidos, mas não foi possível identificar no discurso os elementos relacionados às estratégias, ações e metas utilizadas para alcançar os objetivos da instituição. Somando-se a isto, a UFRJ ainda não fez nenhuma apresentação relacionada ao risco.

O relato integrado (RI) deve oferecer uma visão estratégica da organização, destacando a vinculação e coesão da estratégia com os planejamentos de médio e longo prazo do governo federal, além de evidenciar como se relaciona com a capacidade da organização em gerar valor a curto, médio e longo prazo. Também é essencial abordar o uso do RI e os impactos sobre os diferentes capitais envolvidos.

Quadro 15 - Verificação da abordagem estratégica

Identificação das características qualitativa	Abordagem estratégica											
	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
Ano	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Apresenta valor de curto, médio e longo prazo?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Apresenta os riscos significativos.?	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Total-2 pontos	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2

Fonte: A autora, 2024.

No Quadro 16, verifica-se a conectividade. Apesar de algumas ressalvas quanto à aderência dos elementos de conteúdo, todas as IFES pontuaram neste quesito. Em relação à conectividade da informação, o relatório de gestão da UFRJ ainda não possui a conexão de informação adequado para um cidadão, mas foi verificada a tentativa de evolução. Ao longo dos anos, apresentaram um sumário, alguns mais detalhados do que os outros. Além disto, apresentaram referências (*hiperlinks*) às fontes externas nos sites. O relatório integrado deve ser mais que uma junção de informações, deve apresentar a conectividade das informações. Se a integração não estiver presente no processo de relatar, o relatório final será apenas um acúmulo de informações não relevantes.

A conectividade não é alcançada simplesmente combinando informações internas e externas ou estabelecendo vínculos entre vários relatórios. É necessário salientar que a integração não é simplesmente alcançada ao combinar informações entre setores ou reunir relatórios já existentes. Para efetuar a conexão de forma significativa, um relatório integrado demanda um pensamento integrado por parte de seus elaboradores (Feng; Cummings; Tweedie, 2017).

Quadro 16 - Verificação da conectividade

Conectividade												
Identificação das características qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Ano												
Apresenta conexão dos Elementos de Conteúdo?	1	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1
Apresentar equilíbrio das informações qualitativas e quantitativas.	1	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1
Apresenta um índice ou sumário?	1	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1
Total-3 pontos	3	3	3		3	3	3	3	3	3	3	3

Fonte: A autora, 2024.

Sobre a descrição equilibrada das informações qualitativa e quantitativa verificou-se que o número de páginas e, conseqüentemente, a porcentagem das informações financeiras foram diminuindo em relação à informação qualitativa. No entanto, a UFRJ ainda apresenta um volume significativo de informações financeiras em relação ao relatório total e, conforme Park e Blenkinsopp (2017), o volume de informações divulgadas por si só não garante um aumento na transparência, visto que a relevância e a acessibilidade das informações para os cidadãos são fatores determinantes. No Quadro 17 é apresentada a quantidade de páginas financeiras.

Quadro 17 - Quantidade de páginas financeiras

Universidade	2020	2021	2022
UFF	15	16	12
	16%	15%	12%
UFRJ	159	100	95
	43%	24%	35%
UNIRIO	10	11	8
	5,61%	5,64%	4,76%
UFRRJ	14	14	15
	8,1%	9,33%	8,6%

Fonte: A autora, 2024.

Verifica-se no Quadro 18 a relação com as partes interessadas. Todas as IFES possuem o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) em que preveem as missões e o planejamento das ações, direcionado aos cidadãos. Quanto à definição da materialidade, é necessária atenção para a elaboração, pois nenhuma universidade analisada apresentou a divulgação da matriz de

materialidade. No que diz respeito à informação contábil, divulgar informação destinada ao cidadão é um relevante instrumento para fortalecimento do controle social (Almeida, 2020).

Quadro 18 - Relações com partes interessadas

Relações com partes interessadas												
Identificação das características qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Foi identificada alguma matriz de materialidade no relatório para a divulgação das informações?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A declaração de missão está direcionada a atender à comunidade?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
A declaração do dirigente máximo é dirigida ao cidadão?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Apresentar pontos e respostas estratégicos.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Total-4 pontos	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3

Fonte: A autora, 2024.

O Quadro 19 apresenta o item referente à clareza. Em conformidade com a literatura pesquisada, é recomendado que os relatórios contábeis incorporem elementos visuais como tabelas, figuras e imagens para transmitir informações de forma mais acessível (Yusuf; Jordan, 2015; Montesinos; Brusca, 2019).

Todas as IFES conseguiram pontuar, sendo a UFRJ a única que apresentou glossário, apesar de não ser obrigatório, é recomendável acordo com a literatura (TCU, 2020; Jordan *et al.*, 2016). As outras universidades apresentaram lista de siglas ou de abreviaturas, porém não substituí o glossário. Oliveira e Bodart (2015) destacam a obrigação das universidades em fornecer informações claras e de qualidade à sociedade, cumprindo, por constituição, a obrigação de prestar contas sobre o uso transparente dos recursos públicos recebidos. Desta forma, todas as IFES atingiram pelo menos 1 ponto nesta característica qualitativa da informação contábil.

Quadro 19 - Verificação clareza

Clareza												
Identificação das características qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Ano												
As informações foram apresentadas em forma de gráficos, quadros e/ou tabelas?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Existe um glossário ou algum tipo de manual elucidativo?	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total-2 pontos	2	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1

Fonte: A autora, 2024.

No Quadro 20, concisão, análise documental demonstra que as universidades buscam diminuir a quantidade de páginas no relatório, com exceção da UFRRJ que teve um aumento no último ano. Este é um ponto positivo, pois, de acordo com Araújo *et al.* (2022), o relatório integrado tem o propósito de fornecer informações claras, concisas e compreensíveis aos seus usuários.

Quadro 20 - Verificação da concisão

Concisão												
Identificação das características qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
0- Não aplicável;												
1- Mais 200 páginas	360	406	268									
2- Entre 151 e 200 páginas							178	195	168			219
3- Entre 101 e 150 páginas;					106					123	150	
4- Entre 51 e 100 páginas;				90		100						
5- Até 50 páginas												
Total- até 5 pontos	1	1	1	4	3	4	2	2	2	3	3	2

Fonte: A autora, 2024.

O Quadro 21 verifica a transparência. É possível coletar o RI na página na *internet* de cada universidade. Alguns relatórios não possuíam demonstrações contábeis, mas havia *links* para acessá-las em algumas. Além das informações financeiras, apresenta as informações não financeiras como ensino, pesquisa e extensão. A maioria está evoluindo para divulgar

informações claras e concisas. O conceito de transparência aponta que o Governo deva se comunicar com a sociedade mediante as prestações de contas (*accountability*) de seus produtos e serviços oferecidos, disponibilizando informações em linguagem clara aos cidadãos (Montesinos; Brusca, 2019).

Quadro 21 - Transparência

Transparência												
Identificação das características qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
O Relatório de Gestão foi facilmente encontrado no site da instituição?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Total-1 pontos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

Fonte: A autora, 2024.

O Quadro 22 apresenta a pontuação consolidada das características qualitativas. O valor máximo de pontos possíveis é de 28 pontos para cada universidade estudada e nenhuma obteve a nota máxima, a maior nota apresentada foi 24 pontos da UNIRIO e UFRRJ.

Quadro 22 - Informações consolidadas

Pontuação consolidada												
Característica qualitativa	UFRJ			UFF			UNIRIO			UFRRJ		
	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22	x20	x21	x22
Relevância/Materialidade	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Representação Fidedigna/ Confiabilidade e completude	2	3	3	3	1	1	4	2	3	4	4	3
Comparabilidade, Coerência e verificabilidade	1	1	2	2	1	2	3	3	3	3	3	3
Tempestividade	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Abordagem estratégica	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Conectividade	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Relações com partes interessadas	3	3	3	3	3	3	4	4	4	3	3	3
Concisão	1	1	1	4	3	4	2	2	2	3	3	2
Clareza	2	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Transparência	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Total	18	19	20	23	19	21	24	22	23	24	24	22

Fonte: A autora, 2024.

4.3.2.1 Discussão dos achados da pesquisa documental

Na categoria relevância, as universidades analisadas receberam a pontuação máxima 2 pontos em todos os anos. Pode-se considerar uma boa pontuação, sendo capaz de influenciar significativamente na tomada de decisão das entidades e auxiliar no controle dos gastos públicos. Entretanto, é possível inferir que uma decisão pode ser relevante, se houver exigência para sua divulgação, como nos casos da relevância na *accountability* e para a tomada de decisão (Conselho Federal de Contabilidade, 2016; Brasil, 2022).

A categoria comparabilidade, coerência e verificabilidade. A pontuação máxima de 3 pontos, as consideradas menores universidades pontuaram 100% (máximo 3 pontos). No geral, as universidades atendem a este requisito, pois foi possível identificar a comparabilidade em figuras e gráficos, além do atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Conselho Federal de Contabilidade, 2016; Brasil, 2020b). O detalhe relevante quanto à UFRJ e UFF foi a oferta de *link* para informação externa nos primeiros anos de elaboração do relatório, mas foi desenvolvendo ao longo dos anos esta característica.

Na categoria representação fidedigna, confiabilidade e completude, não obtiveram uma boa pontuação, visto que nenhuma das IFES atendeu na íntegra o que se esperava encontrar em seus RGs, conforme a metodologia proposta para a categoria. Verificou-se em todas as IFES que a declaração do contador não é recorrente nos relatórios, os que possuem havia pelo menos uma ressalva. Nota-se que na maioria dos anos as IFES não pontuaram. Os resultados sugerem que, apesar de serem elaboradas as exigências contábeis, não foram apresentadas de maneira completa nos RGs analisados.

A categoria verificação da tempestividade atendeu a 100% do previsto, máximo de 2 pontos, pois os prazos estavam de acordo com o exigido pelo TCU (Brasil, 2020b) as informações estão disponibilizadas forma tempestiva (Zorzal; Rodrigues, 2015).

Na abordagem estratégica, todas as universidades pontuaram, maioria com pontuação máxima de 2 pontos. Entretanto, a UFRJ ainda não apresenta riscos significativos. A falta de elaboração do elemento de riscos e oportunidades pode deixar as universidades expostas aos riscos diversos, dentre eles, a detecção e prevenção de atos de corrupção e fraudes.

De acordo com o CPC (2016), o objetivo do relatório financeiro é fornecer informações úteis aos *stakeholders* sobre a entidade. Almeida (2020) reforça quando diz que a informação contábil deve ser destinada ao cidadão. Neste sentido, a categoria relações com partes interessadas é essencial para cumprir a finalidade.

As IFES possuem o PDI que representa os anseios da comunidade acadêmica e indicam as informações direcionadas ao atendimento de comunidade interna e externa, englobando a sociedade e todos os cidadãos.

Quanto à definição da materialidade, é necessária atenção para a elaboração, pois nenhuma universidade analisada pontuou na divulgação da matriz de materialidade. Esta matriz tem a função de visualizar melhor, por meio de desenhos e gráficos, os anseios os problemas ou os pontos de destaque que demandam priorização, investimento, engajamento e ação.

Na categoria clareza, as universidades atingiram ao menos 1 ponto, com exceção da UFRJ que teve 100% de aproveitamento da pontuação, pois foi a única que apresentou glossário, apesar de não ser obrigatório, é recomendável de acordo com a literatura (TCU, 2022; Jordan *et al.*, 2016).

Na categoria concisão, na qual as IFES poderiam totalizar até 5 pontos, a UFF fez a melhor pontuação, já a UFRRJ teve um aumento no último ano. Chamou a atenção a relação entre o índice de divulgação encontrado no Quadro 22, a UFRRJ teve um aumento no número de páginas no decorrer dos anos, o que caracteriza que seu RG está diminuindo sua concisão, no entanto, foi a IFES com melhor índice de divulgação. A UFRJ teve a nota mais baixa em todos os anos nesta categoria.

Por fim, na categoria transparência, ao considerar que todas as IFES tentaram se enquadrar nas prescrições do TCU (Brasil, 2020b), e as atenderam em parte, a maioria está evoluindo para divulgar informações claras e concisas. Todas tiveram 100% de aproveitamento da pontuação.

É interessante também destacar que as universidades, durante o ano de 2020 a 2022, divulgaram a maioria dos elementos básicos apresentados na instrução normativa do TCU. Com a consolidação da pontuação das características de qualidade da informação e considerando que as IFES estão buscando melhorar a qualidade da informação prestada aos usuários. Quanto ao relatório de gestão 2023, ainda não foi divulgado nos sites da universidade.

Para cumprir o objetivo nº 3, os achados na análise dos relatórios integrados foram confrontados com a Tabela 1, que aponta os fatores que podem determinar o nível de transparência nas universidades, como: antiguidade, número de servidores, cursos, alunos e recursos e localização.

Depreendeu-se que as universidades que receberam maior recurso e que possuem maior número de alunos e cursos atingiram a menor pontuação na divulgação de informações do pensamento integrado, mesmo com a quantidade superior de funcionários, entretanto evoluíram com os anos. O ano de fundação e o tamanho das universidades não impactaram na análise.

4.4 Recomendações de melhorias

O relato integrado se trata de um tema razoavelmente novo no Brasil. O TCU, a partir de 2018, estabeleceu a elaboração do Relatório de Gestão na forma de RI para a prestação de contas, sem criar um modelo padrão para a administração, utilizando a metodologia desenvolvida pelo Conselho Internacional para Relato Integrado que visava atender as empresas privadas (Cunha, 2021). Neste caso, o relatório integrado representa um desafio para os preparadores de prestação de contas, as organizações públicas enfrentam obstáculos ao tentar estabelecer uma ligação eficaz entre os relatórios financeiro e não financeiros e o processo de criação de valor público (Tommasetti *et al.*, 2020).

Conforme apontado por Rodrigues, Silva e Vargas (2021), ainda é necessário implementar mecanismos práticos que promovam um maior envolvimento e diálogo na comunicação com os cidadãos. Isto significa que além de fornecer informações compreensíveis e acessíveis, é importante estabelecer canais eficazes de comunicação que permitam aos cidadãos participar ativamente do processo de prestação de contas, fornecendo *feedback*, fazendo perguntas e contribuindo para o aprimoramento contínuo da transparência e da *accountability*.

Ademais, se tratando da comunicação contábil, como ciência social, vai além da simples coleta, registro e apresentação de dados contábeis. Esta comunicação desempenha um papel fundamental como instrumento de controle interno, externo e social. A contabilidade é essencial para a transparência e a prestação de contas, permitindo que partes interessadas avaliem a eficiência, a eficácia e a conformidade das operações da organização. Desta forma, a contabilidade desempenha um papel crucial na promoção da *accountability* e na garantia da confiança e credibilidade das informações financeiras.

Conforme apontado por Manes Rossi *et al.* (2020), aumentar a compreensibilidade dos relatórios financeiros é a primeira etapa para permitir que os cidadãos interpretem a informação contábil. Preparar e apresentar informações financeiras em uma linguagem acessível ao cidadão comum pode ser o ponto de partida para aumentar a participação deste público na administração pública. Isto destaca a importância de tornar os relatórios financeiros mais acessíveis e compreensíveis, a fim de promover uma maior transparência, *accountability* e engajamento cívico.

Assim, quanto à proposição de medidas para aprimorar a transparência e a responsabilização das Instituições de Ensino Superior Federais no Rio de Janeiro, de acordo com as evidências obtidas na análise dos relatórios de gestão das universidades, é necessário mecanismos de melhoria, especialmente no que tange aos aspectos de riscos, oportunidades e perspectivas, materialidade e representação fidedigna.

Primeiramente, propõe-se o estabelecimento de diretrizes claras e específicas para a identificação, avaliação e divulgação de riscos, oportunidades e perspectivas no âmbito do relatório de gestão. Adicionalmente, recomenda-se a adoção de uma terminologia acessível, visando evitar a presença excessiva de termos técnicos nos relatórios, possibilitando a compreensão por diferentes públicos, independentemente do conhecimento técnico. Além disto, sugere-se a inclusão de explicações didáticas para termos técnicos específicos e informações provenientes diretamente do Siafe, a fim de permitir que leitores, mesmo sem conhecimento contábil avançado, compreendam integralmente o conteúdo.

Apensando ao parágrafo anterior, é recomendada a inserção obrigatória do parecer do auditor e da declaração do contador em todos os anos analisados nos relatórios integrados, independente do volume de recursos recebidos, visa garantir uma avaliação externa e imparcial da fidedignidade das informações.

Propõe-se também a inclusão de *links* ou referências às informações complementares para uma compreensão mais aprofundada, especialmente nos casos em que as demonstrações contábeis não são diretamente incluídas nos relatórios. Ao adotar estas medidas, as instituições não apenas aprimorarão a transparência e a responsabilização, mas também tornarão seus relatórios integrados mais acessíveis e compreensíveis para todos os interessados, fortalecendo, assim, a confiança da comunidade acadêmica e da sociedade na totalidade.

Do ponto de vista dos normativos, uma alternativa seria a possibilidade de emissão de relatórios complementares para finalidades diversas, na tentativa de forma a evoluir para um modelo que atenda aos respectivos *stakeholders* das entidades.

Por fim, uma sugestão para garantir o sucesso na elaboração de relatórios é adotar a prática da "matriz de materialidade". A ferramenta envolve o contato direto com o público-alvo da informação para identificar e priorizar os temas a serem abordados no relatório, levando em consideração as necessidades, interesses e percepções. Ao envolver as partes interessadas desde o início do processo de elaboração do relatório, é possível garantir que seja relevante, útil e compreensível para o público-alvo, aumentando a eficácia e impacto.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As instituições de ensino superior, ao receberem financiamento público e oferecerem serviços utilizando recursos do governo, têm o dever de adotar medidas que promovam a transparência e apresentar informações detalhadas sobre as atividades financiadas pelos recursos. Portanto, este estudo avalia até que ponto as universidades federais do Rio de Janeiro se encontram em termos de qualidade das informações contábeis para o exercício da *accountability* e transparência.

O trabalho teve como objetivo avaliar a qualidade das informações contábeis para o exercício da *accountability* e transparência nas IES, mais especificadamente nas universidades federais do Rio de Janeiro.

Para tanto, realizou-se uma revisão bibliográfica, normativa e documental com vistas a obter as características gerais da literatura e das normas e informações divulgadas das entidades públicas em seus principais aspectos.

A revisão bibliográfica realizada evidenciou, por meio de análise sistemática da literatura, que é aconselhável que as universidades adotem as características qualitativas estabelecidas pelas normas contábeis (NBCT), bem como os elementos e princípios delineados pelo TCU para as prestações de contas em um formato integrado. A abordagem visa aprimorar a compreensão e a abrangência das informações, beneficiando os cidadãos leigos em terminologia técnico-contábil e aqueles familiarizados com o tema.

Na análise documental da disponibilidade e qualidade da informação contábil, utilizou-se um *checklist* para pontuar os itens publicamente acessíveis nas universidades federais do Rio de Janeiro, mediante relatório integrado. Ao longo do estudo, observou-se que algumas características precisam ser aprimoradas, como os aspectos relacionados aos riscos, oportunidades e perspectivas. Embora a maioria das universidades já tenha iniciado esta abordagem no relatório integrado, a UFRJ ainda não implementou completamente esta função.

Outra característica que demanda atenção está relacionada à representação fidedigna; as declarações do contador e do auditor não estão presentes em todos os anos analisados, principalmente nas universidades que recebem mais recursos. Além disto, a subcategoria referente à materialidade também precisa ser melhorada, sendo que nenhuma das universidades possuem a matriz de materialidade.

Ao adiciona a verificação, as instituições de ensino superior que foram mais favorecidas em termos de financiamento, contando com um elevado número de estudantes e uma ampla

oferta de cursos, apresentaram uma pontuação mais baixa na divulgação de informações do pensamento integrado em comparação com as que receberam recursos mais limitados e possuem menor comunidade acadêmica, apesar de possuírem uma quantidade superior de funcionários. Contudo, é relevante observar que, ao longo dos anos, mesmo as universidades com menos pontuação têm demonstrado progresso neste aspecto da qualidade das informações.

Quanto à transparência e *accountability*, observou-se, com a consolidação da pontuação das características, que as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) estão empenhadas em aprimorar a qualidade das informações fornecidas aos usuários. O avanço é evidenciado com o início do desenvolvimento do elemento de risco na maioria das universidades e a melhoria do princípio da concisão ao longo dos anos. Adicionando ao que foi mencionado, as quatro universidades divulgaram a maioria dos elementos básicos conforme apresentados na instrução durante a revisão bibliográfica.

No que se refere especificamente às informações contábeis, constatou-se que as universidades atendem a este requisito ao apresentar comparações com anos anteriores. Entretanto, em relação ao conteúdo das informações orçamentárias, financeiras e contábeis é relevante observar que, na maioria das universidades, persiste a presença de muitos termos técnicos ou até mesmo uma reprodução direta do Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil (Siafe), sem qualquer explicação didática.

Em todas as IFES analisadas, foi constatado que a declaração do contador não é uma prática consistente em todos os relatórios. Aqueles que a possuem não declaram se a informação está isenta de restrições ou ressalvas; apenas mencionam que estão conforme as normas. Tanto a UFRJ quanto a UFF não oferecem um *link* ou meio alternativo para confrontar e verificar as informações. Algumas IFES fazem menção ao setor de auditorias, inclusive com *links* de acesso, enquanto outras não o fazem.

Assim, considerando a ampla abrangência do tema das prestações de contas, há várias possibilidades e caminhos para aprofundar os estudos por meio de novas pesquisas, para estudos futuros podem ser realizados considerando universidades de outros estados. Também, pode-se buscar uma análise de um período histórico maior para que se possa averiguar as variações das divulgações de informações por parte das universidades e qual o impacto das mudanças regulatórias e legislativas nas práticas de prestação de contas. Propõe-se, também, investigar os desafios éticos e morais enfrentados pelos preparadores de prestações de contas e Estudos sobre a influência da cultura organizacional e da liderança na qualidade das prestações de contas.

Estas são apenas algumas sugestões de possíveis áreas de pesquisa que podem contribuir para um maior entendimento e aprimoramento das prestações de contas. O campo é vasto e

oferece inúmeras oportunidades para explorar e expandir o conhecimento nesta área crucial da contabilidade e da governança.

REFERÊNCIAS

AGUM, R.; RISCADO, P.; MENEZES, M. Políticas públicas: conceitos e análise em revisão. *Revista Agenda Política*, [s. l.], v. 3, n. 2, p. 12–42, 2015. Disponível em: <https://www.agendapolitica.ufscar.br/index.php/agendapolitica/article/view/67>. Acesso em: 20 mar. 2024.

ALCÂNTARA, V. de C.; PEREIRA, J. R.; SILVA, É. A. F. Gestão Social e Governança Pública: aproximações e (de)limitações teórico-conceituais. *Revista de Ciências da Administração*, Santa Catarina, v. 17, p. 11-29, 2015. Disponível: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273543118001>. Acesso em: 20 mar. 2024.

ALMEIDA, J. E. F. Revolução tecnológica no mundo dos negócios e algumas oportunidades e desafios na área contábil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Espírito Santo, v. 14, p. e165516-e165516, 2020. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.165516>. Acesso em: 20 mar. 2024.

ALVES, N. J. F. *et al.* Relato integrado e o formato da informação financeira para evidenciar a criação de valor das empresas do Programa Piloto. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, Paraíba, v. 5, n. 3, p. 99–122, set./dez. 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/34070>. Acesso em: 20 mar. 2024.

ANDRADE, M. D. de; ARAGÃO NETO, L. A. de P. Por que é tão complicada a aplicação efetiva do processo de accountability no Brasil? = Why is the effective application of the accountability process in Brazil so complicated?. *Revista Quaestio Iuris*, [s. l.], v. 12, n. 1, p. 122–143, 2019. DOI: <https://doi.org/10.12957/rqi.2019.29437>. Acesso em: 26 mar. 2024.

ANTUNES, M. de L. dos S.; LEPSCH, M. A. de S.; OLIVEIRA, T. A. da S. Relatório de gestão no formato de relato integrado: Elaboração na gestão governamental brasileira e seus benefícios para a sociedade = Management report in the integrated report format: preparation in brazilian government management and its benefits for society. *Contabilidade y Auditoría*, Buenos Aires, n. 55, ano 28, jun. 2022. Disponível em: <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/download/2311/3105?inline=1>. Acesso em: 26 mar. 2024.

ARAÚJO, Amanda Melo, AYRES, Marcos Aurélio Cavalcante, De OLIVEIRA, Ana Paula Monteiro, SALES, Francisco Carlos Vaz. As demonstrações contábeis como instrumento para tomada de decisão de investimentos das empresas. *Humanidades & Inovação*, [s. l.], v. 9, n. 2, p. 381-395, 2022. Disponível: <https://revista.unitins.br/index.php/humanidadesinovacao/article/view/2770>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BENTINCK, S. A.; VAN OEL, C. J.; VAN DORST, M. J. Perception of privacy in a university building: The transparency paradox. *Frontiers of Architectural Research*, [s. l.], v. 9, n. 3, p. 579-587, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.foar.2020.03.004>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BERNARDO, J. S.; REIS, A. de O.; SEDIYAMA, G. A. S. Explicative characteristics of the level of transparency in municipal public administration. *Revista Ciências Administrativas*,

Fortaleza, v. 23, n. 2, p. 277-292, 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.5020/2318-0722.23.2.277-292>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BIANCONE, Paolo Pietro; SECINARO, Silvana; BRESCIA, Valerio; IANNACI, Daniel. The Popular Financial Reporting between Theory and Evidence. *International Business Research*; v. 12, n. 7, p. 45-56, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.5539/ibr.v12n7p45>. Acesso em: 14 mar.2024.

BOGDAN, R.; BIKLEN, S. *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Portugal: Porto Editora, 1994. cap. 1 e 2, p. 48-52.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Planalto, 1988. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 mar. 2024.

BRESCIA, V. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa n.º 170, de 19 de setembro de 2018. Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 26 dez. 2018. 247. ed., Seção 1, p. 72. Disponível: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/decisao-normativa-tcu-n-170-de-19-de-setembro-de-2018-56784404>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BRESCIA, V. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa n.º 187, de 9 de setembro de 2020. Divulga a relação das unidades prestadoras de contas (UPC), na forma do disposto no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa TCU 84, de 22 de abril de 2020, estabelece os elementos de conteúdo do relatório de gestão e define os prazos de atualização das informações que integram a prestação de contas da administração pública federal, nos termos do art. 5º, § 1º e art. 6º; art. 8º, inciso III e § 3º; e art. 9º, § 3º da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020a. *Boletim do Tribunal de Contas da União*, [Brasília, DF], 10 set. 2020a. n. 24, ano 39. Disponível: <https://btcu.apps.tcu.gov.br/api/obterDocumentoPdf/65712643#page=>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BRESCIA, V. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n.º 84, de 22 de abril de 2020. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 30 abr. 2020b. 82. ed., Seção 1, p. 98. Disponível: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BRUSCA, I.; LABRADOR, M.; LARRAN, M. The challenge of sustainability and integrated reporting at universities: A case study. *Journal of Cleaner Production*, [s. l.], v. 188, n. 1, p. 347-354, July 2018. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.03.292>. Acesso em: 26 mar. 2024.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, [s. l.], v. 2, n. 3, p. 81, 2012. DOI: <https://doi.org/10.5902/198109466153>. Acesso em: 20 mar. 2024.

- CARUANA, J.; GRECH, I. Tweaking public sector reporting with integrated reporting (IR) concepts. *Public Money & Management*, [s. l.], v. 39, n. 6, p. 409-417, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583911>. Acesso em: 29 mar. 2024.
- CARVALHO, L. N. G. de; KASSAI, J. R. A nova revolução contábil. *Revista FIPECAFI*, São Paulo, n. 1, p. 21-34, 2014. Disponível em: https://repositorio.usp.br/single.php?_id=002496760&locale=en_US. Acesso em: 20 mar. 2024.
- CASTRO, C. J.; SILVA, G. V. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: Uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. *Espacios*, [s. l.], v. 38, n. 17, p. 26-49, 2017. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a17v38n17/17381726.html>. Acesso em: 26 mar. 2024.
- CATÓLICO, D. F. Revelación y divulgación da información financiera y no financiera das universidades públicas en Colombia. *Rev. Fac. Cienc. Econ.*, Colombia, v. 20, n. 1, p. 57-76, jun. 2012. DOI: <https://doi.org/10.18359/rfce.2185>. Acesso em: 26 mar. 2024.
- CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, [s. l.], v. 7, n. 1, 2013. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v7i1.138>. Acesso em: 26 mar. 2024.
- COELHO, M. C.; CRUZ, F. da; PLATT NETO, O. A. A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. *Contabilidade Vista & Revista*, [s. l.], v. 22, n. 3, p. 163–184, 2011. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/700>. Acesso em: 26 mar. 2024.
- COOPER, H.; HEDGES, L. V.; VALENTINE, J. C. (Ed.). *The handbook of research synthesis and meta-analysis*. Nova York: Russell Sage Foundation, 2019.
- COSTA, S. H. N. Avaliação dos métodos de controle interno da qualidade no Laboratório Clínico da Pontifícia Universidade Católica de Goiás = Alternative method Evaluation of internal quality control in the Clinical Laboratory of Pontifical Catholic University of Goiás. *Brazilian Journal of Clinical Analyses*, Goiás, v. 50, n. 1, p. 38-43, 2018. DOI: <https://doi.org/10.21877/2448-3877.201800590>. Acesso em: 26 mar. 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TSP Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*. 2016. Brasília, 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 26 mar. 2024
- CRESWELL, J.W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- CRUZ, C. F. *et al.* Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/7080>. Acesso em: 26 mar. 2024.
- CUADRADO-BALLESTEROS, B.; CITRO, F.; BISOGNO, M. The role of public-sector accounting in controlling corruption: an assessment of Organisation for Economic Co-

operation and Development countries. *International Review of Administrative Sciences*, [s. l.], v. 86, n. 4, p. 729-748, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852318819756>. Acesso em 26 mar. 2024.

DA CRUZ, Nuno Ferreira *et al.* Measuring local government transparency. *Public Management Review*, [s. l.], v. 18, n. 6, p. 866-893, 2016.

DA CUNHA, Daniel Galo Carli Mariano. Relato Integrado como instrumento de prestação de contas do desenvolvimento sustentável. *Cadernos da Escola do Legislativo*, Belo Horizonte, v. 23, n. 40, p. 40-81, 2021.

DEWI, N.; AZAM, S.; YUSOFF, S. Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, [s. l.], v. 9, n. 9, p. 1373-1384, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.5267/j.msl.2019.5.013>. Acesso em: 26 mar. 2024.

DIAS, J. C. R.; 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*, Minas Gerais, v. 26, n. 2, p. 14-40, 2015. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1640>. Acesso em: 26 mar. 2024.

ECCLES, R. G.; KRZUS, M. P.; RIBOT, S. Meaning and momentum in the integrated reporting movement. *Journal of Applied Corporate Finance*, [s. l.], v. 27, n. 2, p. 8-17, 2015. DOI: <https://doi.org/10.1111/jacf.12113>. Acesso em: 26 mar. 2024.

EDWARDS, L. Transparency, publicity, democracy, and markets: inhabiting tensions through hybridity. *American Behavioral Scientist*, [s. l.], v. 64, n. 11, p. 1545-1564, aug. 2020. DOI: <https://doi.org/10.1177/0002764220945350>. Acesso em: 26 mar. 2024.

FATHI, J. The determinants of the quality of financial information disclosed by French listed companies. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, [s. l.], v. 4, n. 2, p. 319, may 2013. DOI: <http://dx.doi.org/10.5901/mjss.2013.v4n2p319>. Acesso em: 26 mar. 2024.

FENG, T., CUMMINGS, L., TWEEDIE, D. Exploring integrated thinking in integrated reporting: an exploratory study in Australia. *Journal of Intellectual Capital*, [s. l.], v. 18, n. 2, p. 330-353, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1108/JIC-06-2016-0068>. Acesso em: 26 mar. 2024.

FOLHA DE SÃO PAULO. Ranking Universitário Folha 2023. *Folha de S.Paulo*, São Paulo, c2024. Disponível em: <https://ruf.folha.uol.com.br/2023/>. Acesso em: 26 mar. 2024.

FREITAS, B. F. G.; FREIRE, F. de S. Relato integrado: um estudo da aderência da estrutura conceitual proposta pelo IIRC no Relatório Socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, [s. l.], v. 12, n. 1, p. 77-92, 2017. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v12i1.13399. Acesso em: 26 mar. 2024.

FERRY, Laurence; ECKERSLEY, Peter. Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: act three 'accountability and audit arrangements'. *Public Money & Management*, [s. l.], v. 35, n. 3, p. 203-210, 2015.

GABRIEL, F. *Impacto da adesão às práticas recomendadas de governança corporativa no índice de qualidade da informação contábil*. 2011. 130 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP. DOI: <https://doi.org/10.11606/T.12.2011.tde-09022012-195619>. Acesso em: 26 mar. 2024.

GALLHOFER, S.; HASLAM, J. Some reflections on the construct of emancipatory accounting: Shifting meaning and the possibilities of a new pragmatismo. *Critical Perspectives on Accounting*, [s. l.], v. 63, 101975, sep. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.01.004>. Acesso em: 26 mar. 2024.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GRIMMELIKHUIJSEN, S. G.; MEIJER, A. J. Effects of transparency on the perceived trustworthiness of a government organization: Evidence from an online experiment. *Journal of Public Administration Research and Theory*, [s. l.], v. 24, n. 1, p. 137-157, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1093/jopart/mus048>. Acesso em: 26 mar. 2024.

GRIMMELIKHUIJSEN, Stephan. Linking transparency, knowledge and citizen trust in government: An experiment. *International Review of Administrative Sciences*, [s. l.], v. 78, n. 1, p. 50-73, nov. 2012. DOI: <https://doi.org/10.1093/jopart/mus048>. Acesso em: 26 mar. 2024.

GUTHRIE, J.; ABEYSEKERA, I. Content analysis of social, environmental reporting: what is new?. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, [s. l.], v. 10, n. 2, p. 114-126, 2006. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/14013380610703120>. Acesso em: 26 mar. 2024.

HAJI, A. A.; HOSSAIN, D. M. Exploring the implications of integrated reporting on organisational reporting practice: evidence from highly regarded integrated reporters. *Qualitative Research in Accounting and Management*, [s. l.], v. 13, n. 4, p. 415-444, 2016. <<https://doi.org/10.1108/QRAM-07-2015-0065>>. Acesso em: 26 mar. 2024.

IIRC. *Consultation draft of the international < IR > framework*. [s. l.], 2013. <https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf>. Acesso em 02 mar 2024.

JORDAN, M. M. *et al.* Popular financial reports as fiscal transparency mechanisms: an assessment using the fiscal transparency index for the citizen user. *International Journal of Public Administration*, [s. l.], v. 40, n. 8, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1080/01900692.2016.1186175>>. Acesso em: 26 mar. 2024.

KOPPELL, J. G. S. Pathologies of accountability: Icann and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. *Public administration review*, [s. l.], v. 65, n. 1, p. 94-108, jan./fev. 2005.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LANGELLA, C. *et al.* Financial reporting transparency, citizens' understanding, and public participation: a survey experiment study. *Public Administration*, [s. l.], v. 101, n. 2, p. 584-603, 2021. DOI: <https://doi.org/10.1111/padm.12804>. Acesso em: 26 mar. 2024.

LIU, Zihan; JUBB, Christine; ABHAYAWANSA, Subhash. Analysing and evaluating. *Journal of Intellectual Capital*, [s. l.], v. 20, n. 2, p. 235-263, 2018.

LYRIO, M.; LUNKES, R.; TALIANI, E. Thirty years of studies on transparency, accountability, and corruption in the public sector. *Public Integrity*, [s. l.], v. 20, n. 5, p. 512-533, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/10999922.2017.1416537>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MANES-ROSSI, F.). Alternative reporting formats: a panacea for accountability dilemmas? *Public Money & Management*, v. 39, n. 7, p. 528-531, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1578540>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MANES-ROSSI, F., Aversano, N., ; Tartaglia Polcini, P. Popular reporting: Learning from the US experience. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, [s. l.], v. 32, n. 1, p. 92–113, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2019-0013>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MANES-ROSSI, F. *et al.* Drivers of integrated reporting by state-owned enterprises in Europe: a longitudinal 154 analysis. *Meditari Accountancy Research*, [s. l.], v. 29, n. 3, p. 586-616, 2021. DOI: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2019-0532>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MARTINS, F. V. S. P.; LIMA, D. V. de. Diretrizes para relatórios financeiros populares de entidades públicas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 18, n. 47, pág. 91-108, abr./jun., 2021. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e76071>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MATTES, C. de S.; DA LONGARO, R. C.; WESZ, L. F. P. A. A história da contabilidade e seus aspectos contemporâneos: uma contribuição teórica ao profissional da atualidade. *RICADI*, Rio Grande do Sul, v. 4, n. 8, p. 0-21, 2018. Disponível em: <http://urisaoluiz.com.br/site/wp-content/uploads/2018/08/Revista-4%C2%AA-edi%C3%A7%C3%A3o-1-Artigo-03.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MEDEIROS, A. J. *et al.* 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*, Paraíba, v. 4, n. 2, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ifpb.edu.br/index.php/rgo/article/view/3431>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MESSIAS, D.; WALTER, S. A. Governança e controladoria no setor público: uma análise do governo e da controladoria-geral do estado de Minas Gerais. *Práticas de Administração Pública*, [s. l.], v. 2, n. 2, p. 31–51, 2018. DOI: <https://doi.org/10.5902/2526629234635>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MONTESINOS, V.; BRUSCA, I. 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*, [s. l.], v. 22, n. 2, p. 122-128, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.6018/rcsar.383071>. Acesso em 26 mar. 2024.

MOORE, S. Towards a sociology of institutional transparency: openness, deception and the problem of public trust. *Sociology*, [s. l.], v. 52, n. 2, jan. 2017. DOI: <https://doi.org/10.1177/0038038516686530>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MOURA, G. D. de *et al.* Determinantes da qualidade da informação contábil em grandes companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, [s. l.], v. 11, n. 3, 2017. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v11i3.1572>. Acesso em: 26 mar. 2024.

MUZIRA, D. R. A quality financial report: concept paper. *International Journal of Social Sciences & Educational Studies*, [s. l.], v. 5, n. 3, p. 167-177, 2019. DOI: <https://doi.org/10.23918/ijsses.v5i3p167>. Acesso em: 26 mar. 2024.

NAGANO, R. T. *et al.* A Evolução dos relatórios de sustentabilidade e a necessidade da Obrigatoriedade de sua asseguuração por terceiros. In: SIMPÓSIO INTERNACIONAL DE GESTÃO DE PROJETOS E SIMPÓSIO INTERNACIONAL DE INOVAÇÃO E SUSTENTABILIDADE, 3, 2014, São Paulo. *Anais...* São Paulo: SINGEP, 2014 Disponível em: <https://singep.org.br/v-singep-2/edicoes-antiores/>. Acesso em: 20 mar. 2024.

NEHMY, R. M. Q.; PAIM, I. A desconstrução do conceito de qualidade da informação. *Ciência da Informação*, [s. l.], v. 27, n. 1, 1998. DOI: <https://doi.org/10.18225/ci.inf.v27i1.817>. Acesso em: 26 mar. 2024.

NISTOR, C. S. *et al.* Approaching public sector transparency through an integrated reporting benchmark. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, [s. l.], v. 17, n. 2, p. 249-270, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1108/JFRA-06-2017-0048>. Acesso em: 26 mar. 2024.

OLIVEIRA, A. J. de *et al.* Estilos de aprendizagem e estratégias ludopedagógicas: percepções no ensino da contabilidade. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, [s. l.], v. 6, n. 2, p. 236-262, 2013. Disponível: <https://doi.org/10.14392/ASAA.2013060206>. Acesso em: 20 mar. 2024.

OLIVEIRA, E. L.; BODART, C. N. Accountability na administração pública de Vila Velha: uma análise em torno do Orçamento Participativo. In: BODART, C. N. (org.). *Gestão pública: transparência, controle e participação social*. Vila Velha: Faculdade Novo Milênio, 2015.

PARK, H.; BLENKINSOPP, J. Transparency is in the eye of the beholder: the effects of identity and negative perceptions on ratings of transparency via surveys. *International Review of Administrative Sciences*, [s. l.], v. 83, n. 1, suppl., p. 177-194, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852315615197>. Acesso em: 26 mar. 2024.

PEREGO, Paolo; KENNEDY, Steve; WHITEMAN, Gail. A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward. *Journal of cleaner production*, [s. l.], v. 136, p. 53-64, 2016.

PEREIRA, D. A. C. *Relato integrado: utopia ou realidade*. 2016. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Instituto Politécnico de Setúbal, Escola Superior de Ciências Empresariais, Setúbal, 2016. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/14349>. Acesso em: 26 mar. 2024.

PÊSSOA, I. S. *et al.* Determinantes da transparência das Universidades Federais Brasileiras: uma análise empírica no ano de 2013. *GeCont*, Florianópolis, v. 5, n. 2, jul./dez. 2018. DOI: <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2018.v5ed27199>. Acesso em: 26 mar. 2024.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343 a 1368, 2009. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6898>. Acesso em: 20 mar. 2024.

PISTONI, A.; SONGINI, L.; BAVAGNOLI, F. Integrated reporting quality: an empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, [s. l.], v. 25, n. 4, p. 489–507, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1002/csr.1474>. Acesso em: 20 mar. 2024.

PORTAL da Transparência. c2024. Disponível em: <https://www.portaldatransparencia.gov.br/>. Acesso em: 26 mar. 2024.

PRADO, O.; RIBEIRO, M. M.; DINIZ, E. Governo eletrônico e transparência: olhar crítico sobre os portais do governo federal brasileiro. In: PINHO, J. A. G. de. (org.) *Estado, sociedade e interações digitais: expectativas democráticas*. Salvador: EDUFBA, 2012. p. 15-41. *E-book*. Disponível em: <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/16738>. Acesso em: 26 mar. 2024.

PRISMA Group. Preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses. *PRISMA*, c2024. Disponível em: <http://www.prisma-statement.org/?AspxAutoDetectCookieSupport=1>. Acesso em: 2 jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório de gestão - Guia para elaboração na forma de relato integrado: Evolução da prestação de contas*. 3. ed. Brasília. Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/>. Acesso em 2 mar 2024.

RIBAS, M.; MACIEL, E. R.; KELM, M. L. Responsabilidade social: um elemento intrínseco ao alinhamento organizacional. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 139, p. 74-90, 2009.

RIBEIRO, C. de M. de A. *et al.* Evidenciação da responsabilidade social corporativa nos estudos sobre relato integrado: uma revisão estruturada da literatura. *Desenvolvimento e Meio Ambiente*, Paraná, v. 53, p. 107-132, jan./jun. 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/dma.v53i0.68391>. Acesso em: 26 mar. 2024.

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

RODRIGUES, J. D.; SILVA, G. D. da; VARGAS, S. B. de. Popular reporting à luz da teoria da comunicação: um ensaio teórico. *Administração Pública e Gestão Social*, [s. l.], v. 13, n. 1, 2021. DOI: <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i1.9285>. Acesso em: 24 mar. 2021.

RODRIGUES, M. A. A. B. Determinantes e metodologias de ensino da garantia de fiabilidade no relato integrado. 2021. 230 f. Tese (Doutorado em Gestão) – Universidade Europeia, Lisboa, PT, jun. 2021. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/37631>. Acesso em: 26 mar. 2024.

RUIJER, E. *et al.* Open data work: understanding open data usage from a practice lens. *International Review of Administrative Sciences*, [s. l.], v. 86, n. 1, p. 3-19, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852317753068>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SANDELOWSKI, M.; BARROSO, J. Classifying the findings in qualitative studies. *Qualitative health research*, [s. l.], v. 13, n. 7, p. 905-923, 2003. DOI: <https://doi.org/10.1177/1049732303253488>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SARAITE-SARIENE, L.; GÁLVEZ RODRÍGUEZ, M. del M.; HARO DE ROSARIO, A. Exploring determining factors of web transparency in the world's top universities. *Revista de Contabilidad*, [s. l.], v. 21, n. 1, p. 63-72, jan./jun. 2018. Disponível: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.004>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SELL, F. F. *et al.* Accountability: uma observação sobre o nível de transparência de municípios. *Administração Pública e Gestão Social*, [s. l.], v. 10, n. 4, p. 248–259, 2018. DOI: <https://doi.org/10.21118/apgs.v10i4.5676>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SILVA FILHO, E. D. *et al.* A adoção das normas internacionais de contabilidade e os investimentos estrangeiros no mercado brasileiro. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, [s. l.], v. 17, n. 44, p. 142-153, 2020. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n44p142>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SILVA, A. H. C. e; ABREU, C. L. de; COUTO, D. C. de F. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, p. 20–38, 2018. DOI: 10.12979/32362. DOI: <https://doi.org/10.12979/32362>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SILVA, A. Z. da. *O financiamento da educação básica no Brasil contemporâneo: avanços e contradições revelados nos gastos da educação de Santo André*. 2021. Tese (Doutorado em Educação) - Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2021. Disponível: <https://bibliotecatede.uninove.br/handle/tede/2464>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SILVA, L. M. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da Nova Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, N. A. M. *Plano de fundo para o relato integrado: o caso da Universidade Federal de Santa Maria*. 2023. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações Públicas) – Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, 2023. Disponível em: <http://repositorio.ufsm.br/handle/1/28421>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SIMÃO, J. B.; RODRIGUES, G. M. Acessibilidade às informações públicas: uma avaliação do portal de serviços e informações do governo federal. *Ciência da Informação*, [s. l.], v. 34, n. 2, 2006. DOI: <https://doi.org/10.18225/ci.inf.v34i2.1093>. Acesso em: 26 mar. 2024.

SOUZA, F. M. de; PANHOCA, L. O discurso de sustentabilidade e a pesquisa acadêmica sobre relato integrado (IR) no setor público. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, [s. l.], p. 166-184, 2020. DOI: <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130309>. Acesso em: 26 mar. 2024.

STUBBS, W.; HIGGINS, C. Stakeholders' perspectives on the role of regulatory reform in integrated reporting. *Journal of Business Ethics*, [s. l.], v. 147, p. 489-508, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2954-0>. Acesso em: 26 mar. 2024.

TOMMASETTI, A. *et al.* Sustainability accounting and reporting in the public sector: towards public value co-creation? *Sustainability*, [s. l.], v. 12, n. 5, p. 1909, 2020. DOI: <https://doi.org/10.3390/su12051909>. Acesso em: 26 mar. 2024.

VAN HELDEN, J.; REICHARD, C. Making sense of the users of public sector accounting information and their needs, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, [s. l.], v. 31, n. 4, p. 478-495, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>. Acesso em: 26 mar. 2024.

VILLORIA, M. Qué condiciones favorecen una transparencia pública efectiva? A review article. *Revista de Estudios Políticos*, [s. l.], n. 194, p. 213-247, 2021. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/rep.194.08>. Acesso em: 26 mar. 2024.

VITOLLA, F. *et al.* The determinants of integrated reporting quality in financial institutions. *Corporate Governance*, [s. l.], v. 20, n. 3, p. 429-444, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1108/CG-07-2019-0202>. Acesso em: 26 mar. 2024.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5. ed. Porto Alegre, RS: Bookman editora, 2015.

YUSUF, E. J.; JORDAN, M. M. Popular financial reports: tools for transparency, accountability and citizen engagement. *The Journal of Government Financial Management*, [s. l.], v. 64, n. 1, p. 12-17, 2015. Disponível em: https://digitalcommons.odu.edu/publicservice_pubs/14. Acesso em: 26 mar. 2024.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G. M. 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. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=16144489001>. Acesso em: 26 jan. 2024.