



University of
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho

revista fsa

www4.fsnet.com.br/revista

Rev. FSA, Teresina, v. 20, n. 4, art. 6, p. 114-132, abr. 2023

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2023.20.4.6>

DOAJ DIRECTORY OF
OPEN ACCESS
JOURNALS

WZB
Wissenschaftszentrum Berlin
für Sozialforschung



MIAR



Evidenciação das Despesas da Covid-19 nas Notas Explicativas: Análise nas Universidades Federais

Disclosure of Covid-19 Expenses on the Explicative Notes: Analysis at Federal Universities

Manoel Francelino dos Santos Filho

Mestrando em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Goiás

Discente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Goiás

E-mail: manoel.francelinofh@gmail.com

Ercílio Zanolla

Doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília

Professor da Universidade Federal de Goiás

E-mail: zanolla@ufg.br

Johnny Jorge de Oliveira

Doutor em Educação pela Universidad Católica de Santa Fe - Argentina.

Professor da Universidade Federal de Goiás

E-mail: johnnyjorge@ufg.br

Endereço: Manoel Francelino dos Santos Filho

Campus Samambaia, Rua Samambaia, s/n, Chácaras
Califórnia, Goiânia - GO, Brasil.

Endereço: Ercílio Zanolla

Campus Samambaia, Rua Samambaia, s/n, Chácaras
Califórnia, Goiânia - GO, Brasil.

Endereço: Johnny Jorge de Oliveira

Campus Samambaia, Rua Samambaia, s/n, Chácaras
Califórnia, Goiânia - GO

Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar Rodrigues

Artigo recebido em 05/02/2023. Última versão
recebida em 27/02/2023. Aprovado em 28/02/2023.

Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review
pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review
(avaliação cega por dois avaliadores da área).

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação



RESUMO

As informações contábeis divulgadas nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e Notas Explicativas (NE's) são essenciais para o acompanhamento, controle e prestação de contas em qualquer ramo de atividade. Nesse contexto, este estudo objetivou investigar de que forma as despesas com ações para enfrentamento à pandemia da Covid-19 foram evidenciadas nas NE's das DCASP das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), como são conhecidas as Universidades Federais Brasileiras. O trabalho reuniu conceitos sob os aspectos da teoria da comunicação e evidenciação contábil. Metodologicamente utilizou-se de uma abordagem descritiva e exploratória. Para os procedimentos técnicos, efetuou-se análise documental e bibliográfica. Foram analisadas as NE's fornecidas nos sites institucionais, referentes ao quarto trimestre de 2020 (encerramento do exercício financeiro), sendo esse o primeiro ano de impacto das despesas com Covid-19 evidenciado nas DCASP. Os resultados permitiram constatar que 30 das 66 universidades não divulgaram informações de despesas para enfrentamento da Covid-19, o que sinaliza que a contabilidade dessas instituições necessita avanço e desenvolvimento. No que tange ao aspecto qualitativo das informações contábeis, tais universidades não cumpriram integralmente as características qualitativas, principalmente no que se refere à compreensibilidade e comparabilidade das informações reportadas. O estudo contribui com a compreensão da relevância que a qualidade da comunicação e evidenciação da informação contábil possui, tanto para fins de transparência e publicidade quanto para a prestação de contas de ações efetuadas e recursos utilizados por instituições públicas.

Palavras-chave: Gastos Covid-19. Evidenciação e Qualidade da Informação Contábil. Notas Explicativas.

ABSTRACT

The accounting information disclosed in the Financial Statements Applied to the Public Sector (DCASP) and Explanatory Notes (NE's) are essential for monitoring, controlling and rendering accounts in any field of activity. In this context, this study aimed to investigate how expenses with actions to face the Covid-19 pandemic were evidenced in the NE's of the DCASP of the Federal Institutions of Higher Education (IFES), as the Brazilian Federal Universities are known. The work brought together concepts under the aspects of the theory of communication and accounting disclosure. Methodologically, a descriptive and exploratory approach was used. For the technical procedures, a documental and bibliographical analysis was carried out. The NE's provided on the institutional websites were analyzed, referring to the fourth quarter of 2020 (end of the financial year), this being the first year of impact of expenses with Covid-19 evidenced in the DCASP. The results showed that 30 of the 66 universities did not disclose information on expenses to face Covid-19, which indicates that the accounting of these institutions needs to advance and develop. With regard to the qualitative aspect of accounting information, these universities did not fully comply with the qualitative characteristics, especially with regard to the comprehensibility and comparability of reported information. The study contributes to the understanding of the relevance that the quality of communication and disclosure of accounting information has, both for transparency and publicity purposes and for the accountability of actions taken and resources used by public institutions.

KEYWORDS: Covid-19 Expensive. Disclosure of Accounting. Information. Explicative Notes.

1 INTRODUÇÃO

A indispensabilidade de se evidenciar informações contábeis é uma das premissas basilares na contabilidade. A evidenciação consiste num dever intransferível que a contabilidade possui com seus usuários (IUDÍCIBUS, 2021). A evidenciação contábil compõe um dos recursos disponíveis para que a entidade pública evidencie ao cidadão que atua em conformidade com as disposições legais e valores preconizados no ambiente da sociedade, revelando-se como um instrumento primordial para auxílio ao controle social (Avelino; COLAUTO; CUNHA, 2012; DIAS; VASCONCELOS, 2015).

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público Estrutura Conceitual (NBC TSP EC, 2016), os objetivos da elaboração e divulgação da informação, da entidade do setor público, são atinentes ao provimento de informações úteis aos seus usuários. A NBC TSP 11 (2018) endossa que essas informações são úteis aos usuários na medida que sirvam para apreciação da capacidade da entidade em prosseguir com o fornecimento de bens e serviços a certo nível, também verificar a quantidade necessária de recursos a serem alocados posteriormente para que a entidade consiga cumprir com essas obrigações.

Não obstante ao reconhecimento da missão da contabilidade em identificar, mensurar e comunicar os eventos que afetam o patrimônio das entidades, há o entendimento de que a comunicação é sua função primordial (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001).

Dias Filho (2000) destaca que a Teoria da Comunicação pode contribuir com a maximização da função da contabilidade, tendo em vista que disponibiliza um aparato de conceitos básicos e, assim, pode avaliar até que ponto a compreensão da informação contábil está sendo efetuada por parte dos usuários. Para Mota, Coelho e Queiroz (2014), tal qual a teoria da comunicação, a eficácia da informação contábil é voltada pela diminuição da incerteza do usuário.

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) como são conhecidas as universidades federais brasileiras, são autarquias ou fundações públicas vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) e, devido à sua autonomia e autogestão, administram um significativo volume de recursos públicos, o que reflete em soluções de coordenação e políticas públicas em ambientes sociais por elas proporcionados, tornando-se um campo frutífero de estudo no processo de comunicação contábil (Messias & Walter, 2018).

No decorrer do ano de 2020, o Brasil foi impactado pela pandemia da Covid-19, situação que exigiu das IFES a realização de práticas de combate à doença (PANIZZON,

COSTA; MEDEIROS, 2020). Essas medidas para enfrentamento demandaram a utilização de recursos públicos e, dada a situação declarada de calamidade, o governo federal alocou esses recursos a essas instituições, através da abertura de crédito adicional extraordinário (MEC, 2020).

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, ao término do exercício de 2020, com o fito de tornar as informações confiáveis, aumentar a transparência e fortalecer as demonstrações contábeis como base de apoio à gestão, orientou que os órgãos deveriam elaborar Notas Explicativas (NE's) específicas acerca de despesas com gastos decorrentes do enfrentamento à Covid-19 (STN, 2020). Para Stanley, Jennings e Mack (2008) e Avelino *et al.* (2012), uma das formas disponíveis de demonstrar que as entidades públicas estão em conformidade com os regramentos e valores impostos no ambiente social é por meio da evidenciação das informações.

Dessa forma, surge a seguinte indagação: de que forma as despesas com ações decorrentes da pandemia da Covid-19 foram evidenciadas nas NE's que integram as DCASP dessas organizações?

O presente artigo objetiva averiguar, por meio de leitura das NE's, como as IFES evidenciaram as despesas com ações para enfrentamento à pandemia da Covid-19, em atendimento às normas vigentes.

Nesse contexto, a contribuição do presente estudo se relaciona a fornecer aos usuários da informação contábil um esboço da qualidade da evidenciação através das NE's, primeiramente sob a ótica teórica e, por conseguinte através das análises, possibilitar a evolução de novos estudos nesta área.

A contribuição prática, por sua vez, visa fornecer subsídios para que a evidenciação da informação contábil reflita fidedignamente os fenômenos ocorridos, no atendimento do que preceitua às normas e à teoria da contabilidade.

Por fim, espera-se que o artigo contribua, em seu escopo, com o fomento da transparência e publicidade das ações desenvolvidas pelas IFES, além de servir de indicativo para novas pesquisas envolvendo a temática. Assim, considera-se que o estudo seja relevante devido à importância que essas instituições têm no contexto econômico e social onde estão inseridas e, empiricamente, auxilie para o fornecimento de dados e informações aos usuários das demonstrações contábeis das entidades analisadas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O presente estudo, neste tópico, expõe as teorias e estudos que nortearam a pesquisa.

2.1 Teoria da comunicação

Comunicação, em um sentido amplo, não se refere apenas à escrita e à fala oral, mas também ao comportamento humano e suas conexões (SHANNON; WEAVER, 1948). Para Carvalho e Nakagawa (2001), a comunicação comporta orientação a condutas próprias, tanto em relações interpessoais quanto interdepartamentais, no intuito do atendimento de metas e objetivos precípuos.

A teoria da comunicação teve como precursora a obra de Claude Shannon de 1948, conforme Rodrigues, Dias e Vargas (2021). Essa teoria apresenta uma abordagem matemática sobre os sistemas de comunicação que tentam resolver problemas relacionados à transmissão de sinais (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001). Os mesmos autores expressam que embora a aplicabilidade da teoria da comunicação tenha sido realizada em outras áreas do conhecimento, tais como economia, psicologia e biofísica, sua estrutura conceitual também poderá ser aproveitada pela Ciência Contábil para alcance da eficácia do processo de comunicação das informações.

Nesse sentido, com o surgimento da teoria da comunicação e sua aplicação em outros ramos do saber, foi sendo aplicada na contabilidade na década seguinte ao seu surgimento (RODRIGUES; DIAS; VARGAS, 2021). Destaca-se, ainda, que a comunicação efetuada pela contabilidade é considerada um elo primordial entre a produção e publicação da informação (SANTOS FILHO; RECH, 2022).

Shannon (1948) em seu estudo integra um sistema de comunicação inter-relacionando os elementos: emissor, mensagem, código, canal e receptor. Partindo do pressuposto da interação desses elementos, a teoria da comunicação surge como um artefato essencial para o atendimento das funções inerentes à contabilidade, o que pode ocasionar o aprimoramento das informações contábeis qualitativas (MOTA; COELHO; QUEIROZ, 2014).

Para Bedford e Baladouni (1962) e sob o prisma da teoria da comunicação, o processo contábil é formado por quatro elementos: os eventos econômicos, o contador, os relatórios contábeis e o usuário da informação.

Segundo Dias Filho (2000), a qualidade da informação está relacionada ao emissor, que define o conteúdo e a forma como será comunicada, e ao receptor que tem que estar em

condições de decifrar a mensagem, e por último, entre os dois, está a linguagem para transmitir a informação. Mota, Coelho e Queiroz (2014) expõem que a eficácia da informação, sob a perspectiva da teoria da comunicação, pode ser mensurada pela sua quantidade, ou seja, pelo *disclosure* captado pelos receptores da informação. Assim, decorrente dos conceitos atinentes à teoria da comunicação, pode-se constatar a sua contribuição para melhorar a qualidade da informação contábil (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001).

2.2 Despesas com ações da COVID-19

Em março de 2020, quando o sistema federal de ensino sofria com os cortes orçamentários, o Brasil foi impactado pela pandemia da Covid-19, o que demandou das IFES a implementação de medidas para combate à doença (PANIZZON; COSTA; MEDEIROS, 2020). Dentre as diversas ações no âmbito dessas entidades, destacam-se: a produção de álcool em gel glicerinado e/ou 70%, fabricação de equipamentos de proteção individual, monitoramento do vírus, formação de profissionais e ações com serviços de apoio psicológico (MEC, 2020).

O MEC, naquele ano, recebeu créditos adicionais extraordinários para o enfrentamento através da edição de Medidas Provisórias, dentre elas, especificamente, as de número 924 e 942, constantes na ação orçamentária “21C0 - Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus”, recursos descentralizados às IFES, exclusivamente, para atender despesas à conta de crédito do extraordinário (MEC, 2020).

De acordo com o levantamento efetuado pela Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino (ANDIFES), no período de janeiro a dezembro de 2020, as IFES se mobilizaram e realizaram diversas ações para enfrentamento à Covid-19. Algumas ações são apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Ações de enfrentamento e mitigação à Covid-19 por Região das IFES (em unidades)

Região das IFES	Ações de enfrentamento e mitigação à Covid-19			
	Realização de testes Covid	Produção de litros de álcool líquido e em gel	Produção de máscaras	Produção de face Shields
Centro-Oeste	43.088	114.675	301.514	47.700
Nordeste	197.539	125.517	20.750	65.356
Norte	26.400	17.780	23.795	12.424
Sudeste	155.799	224.735	134.659	340.753
Sul	239.013	208.764	170.536	515.079
Total	661.839	691.471	651.254	515.079

Fonte: Adaptado de Andifes (2021).

Além dessas ações, destacam-se também as pesquisas efetuadas, no nível de graduação e pós-graduação, além de atuações voluntárias em todas as regiões do País, atingindo um público de cerca de 85,5 milhões de pessoas (ANDIFES, 2021).

De acordo com o Portal Painel Universidade 360 (MEC, 2021), identificou-se o detalhamento de alguns dos principais direcionamentos dos recursos públicos para enfrentamento da Covid-19 que ensejaram dispêndios públicos pelas IFES, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Bens, Serviços e Auxílios para enfrentamento à Covid-19

Elemento de Despesa	Detalhamento de algumas ações efetuadas
18 – Auxílios Financeiros	Atuação de discentes em projetos de pesquisa.
30 – Material de Consumo	Aquisição de insumos para produção de álcool em gel, aquisição de material de proteção e segurança (máscaras, aventais, luvas), materiais para teste Covid.
39 – Serviços Pessoa Jurídica	Execução de projeto de combate à pandemia da Covid-19; Manutenção e conservação de bens.
52 – Equipamentos e Material Permanente	Aquisição de equipamentos laboratoriais, aquisição de equipamentos de segurança e proteção.

Fonte: Adaptado do painel universidade 360 (MEC, 2021).

Para essas realizações, as IFES demandaram recursos orçamentários no montante que ultrapassou a casa de R\$ 133.000.000,00 (MEC, 2021), e objetivaram a consecução de prover bens e/ou serviços à sociedade.

Do exposto, entra em cena a necessidade da evidenciação dos gastos pelas IFES, que devem ser efetuadas através das NE's que integram as demonstrações contábeis, para atendimento do prescrito nos normativos contábeis e dar transparência e publicidade a esses feitos, no intuito de prestar contas à sociedade.

2.3 Evidenciação da informação contábil

Para Iudícibus (2021), a essência da evidenciação contábil é demonstrar de forma ordenada a informação quantitativa e qualitativa. Embora isso ocorra de maneira variada, procura-se deixar o menos possível de informação de fora das demonstrações, tudo com a finalidade de formar uma base apropriada para o usuário.

Para Lopes e Martins (2014), a evidenciação consiste no procedimento de demonstrar, aos usuários externos da organização, os aspectos do reconhecimento e mensuração efetuados. Segundo Dias Filho (2000), a evidenciação se identifica com os próprios objetivos da contabilidade, que é comunicar aos seus usuários informações relevantes no intuito de orientar decisões. O autor expõe que pelo menos três questões fundamentais são discutidas, historicamente, em relação à evidenciação, sendo: os destinatários, o conteúdo adequado e as formas de evidenciá-la. Quanto aos instrumentos mais utilizados para a divulgação da evidenciação contábil, seguindo a literatura corrente, estão os demonstrativos contábeis, suas notas explicativas e os quadros suplementares (Dias Filho, 2000).

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), por sua vez, apresentam como objetivo o fornecimento de informações aos usuários, tanto para fins de prestação de contas quanto para responsabilização e tomada de decisão (NBC TSP EC, 2016).

A evidenciação da informação que não pode ser apresentada no corpo dos demonstrativos contábeis contempla o objetivo das NE's (Iudícibus, 2021). Seguindo o que preceitua a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, as NE's devem prover informações adicionais que não foram apresentadas nas demonstrações.

As NE's, consoante o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2021), são consideradas partes integrantes das demonstrações contábeis as quais apresentam informações adicionais e apresentam como objetivo facilitar o entendimento das informações, englobando informações de qualquer natureza exigidas pelas normas contábeis e, também, outras informações que sejam consideradas relevantes que não foram evidenciadas aos quadros das DCASP. Para tanto devem ser claras, sintéticas e objetivas.

Para Hendriksen e Van Breda (2010), as NE's apresentam informações qualitativas que integrem às demonstrações, divulgam maiores detalhes do que o informado nos relatórios financeiros, além de fornecerem dados quantitativos por meio de quadros auxiliares.

Com o propósito de tornar a informação útil são estabelecidas características qualitativas à informação contábil (NBC TSP EC, 2016), devendo ser direcionadas aos diversos usuários (MESSIAS; VOLTARELLI; ZANCHET 2018). As características qualitativas são atributos essenciais para tornar a informação útil (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010). Para melhor elucidação, essas características são evidenciadas e descritas na Tabela 3.

Tabela 3 – Características Qualitativas da Informação Contábil

Característica Qualitativa	Definições
Relevância	As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
Representação Fidedigna	Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.
Compreensibilidade	É a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado.
Tempestividade	Significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e tomada de decisão.
Comparabilidade	É a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
Verificabilidade	É a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

Fonte: NBC TSP Estrutura Conceitual (2016).

As características qualitativas funcionam em conjunto e integradas entre si, dando suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil (MCASP, 2021). Avelino et al. (2012) citam que, quando as informações são compreensíveis elas se tornam úteis aos usuários, o que possibilita a eles observar se as entidades estão realizando suas atividades em conformidade com o estabelecido na legislação.

Neste contexto, vale o questionamento de quais características das entidades estão relacionadas à melhor divulgação? Evidentemente, supõe-se que isso pode contribuir no sentido de se reconhecerem fatores que podem ser observados na busca pela melhoria do processo de evidenciação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os dados foram coletados nos *sites* institucionais de cada IFES e as NE's utilizadas na pesquisa são inerentes ao quarto trimestre de 2020.

A abordagem metodológica consistiu em qualitativa e quantitativa e quanto aos objetivos optou-se pelo caráter descritivo e exploratório. As pesquisas descritivas apresentam características de análise e associações de determinadas variáveis e as pesquisas exploratórias proporcionam maior aproximação e aprimoramento dos aspectos a serem estudados (GIL, 2002).

Para os procedimentos técnicos, utilizou-se a análise documental e bibliográfica. Para Gil (2002), a análise documental se utiliza de materiais sem tratamento analítico ou que podem ser reeditados conforme o estudo da pesquisa. A pesquisa bibliográfica, por sua vez, utiliza-se de investigação teórica em assunto de interesse, pode ocorrer antes mesmo de definir o objeto de estudo (ALYRIO, 2009).

A dimensão temporal da pesquisa, neste caso o ano de 2020, é considerada transversal, que, segundo Cooper e Schindler (2016), refere-se a um determinado momento do período analisado.

3.1 Coleta dos dados

Conforme descrito, os dados foram coletados nos *sites* institucionais de cada IFES, nos meses de junho e julho de 2021, e se referem ao quarto trimestre de 2020. Restringiu-se, discricionariamente, a esse período por apresentar o fechamento do exercício financeiro e se tratar do primeiro ano de impacto da Covid-19 nas DCASP e NE's.

A quantidade de IFES que compuseram a amostra da pesquisa foi o total existente no ano de 2020, ou seja, 69 (sessenta e nove).

Destaca-se que 03 (três) instituições daquelas verificadas no período estavam em processo de implantação e/ou desmembramento de outra Universidade, situação que incide na inexistência de recebimento de recursos por essas entidades ou a aplicação dos recursos ter sido efetuada diretamente pelas Universidades tutoras. Dessa forma, o público-alvo da pesquisa é constituído por 66 (sessenta e seis) IFES.

A técnica utilizada para análise das NE's foi efetuada em consonância aos aspectos estabelecidos na próxima seção.

3.2 Técnica para análise dos dados

A fim de atender aos objetivos propostos na pesquisa, foram analisados os conteúdos das NE's referentes às DCASP. Basicamente duas foram as dimensões de análise, sendo que a primeira envolveu a verificação de quais instituições evidenciaram informações de despesas com a Covid-19, de acordo com o estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ou seja, se estas entidades elaboraram NE's específicas acerca das despesas com ações para enfrentamento da Covid-19 (STN, 2020). Partindo desse pressuposto, foi observado o cumprimento desse aspecto com o seguinte questionamento: a universidade evidenciou, em suas NE's, despesas com ações para o enfrentamento à Covid-19?", obtendo-se a resposta “sim” ou “não”.

Na segunda análise, parametrizou-se a qualidade das informações evidenciadas. Cada característica qualitativa é aplicável a todas as informações financeiras e não financeiras, no entanto, pode ser impossível alcançar todas as características, o que remete o equilíbrio ou compensação na utilização dessas características (NBC TSP EC, 2016). A partir dessa premissa e tendo por base estudos anteriores como os de Ribeiro Dias e Vasconcelos (2015), Van Helden e Reichard (2019) e Araújo e Callado (2020), buscou-se verificar, além das informações apresentadas, se essas seguiram o que prescreve as características qualitativas da relevância, representação fidedigna, compreensibilidade e comparabilidade.

Dessa forma, utilizou-se como métrica as quatro características das informações citadas, conforme estabelecem os conceitos previstos na NBC TSP EC e no MCASP (Tabela 4).

Tabela 4 – Características qualitativas

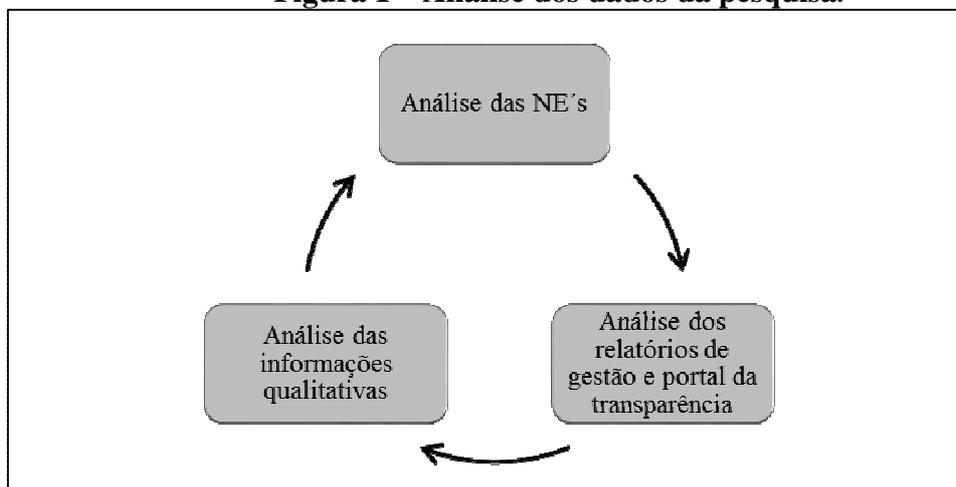
Item	Característica Qualitativa	Descrição	Atendido	
			Sim	Não
a	Representação Fidedigna	Informação representa fielmente o fenômeno que retratou a substância da informação		
b	Compreensibilidade	Informação apresentada de maneira clara para que os usuários compreendam o seu significado		
c	Comparabilidade	Informação apresentada permite identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos		
d	Relevância	Informação apresenta valor confirmatório para fins de prestação de contas		

Fonte: Dados da pesquisa.

Portanto, para o julgamento de cada item (Tabela 4), considerou-se atendido “sim” quando a informação foi evidenciada de forma apropriada em sua totalidade. Para o caso em

que não houve a evidenciação ou foi realizado apenas parcialmente, considerou-se “não” atendido. A figura 1 representa o ciclo em que ocorreu o processo de análise dos documentos.

Figura 1 – Análise dos dados da pesquisa.



Especificamente, as análises ocorreram da seguinte forma: i) Análise das NE's para identificar quais IFES evidenciaram as despesas e compreender as ações executadas; ii) Verificar para fins de comparação e constatação das ações e valores, os relatórios de gestão das IFES, exercício de 2020, e também observado no Portal da Transparência do Governo Federal para confirmação da execução dos recursos; iii) Averiguar as NE's para determinar as métricas das características qualitativas da informação evidenciada.

4 RESULTADOS

4.1 Apresentação dos Resultados

Preliminarmente, registram-se dois resultados para a pesquisa: o primeiro, atende ao objetivo referente à quantidade de IFES que evidenciaram as despesas com ações para enfrentamento à pandemia da Covid-19; o segundo, diz respeito ao aspecto qualitativo das informações apresentadas, seguindo a métrica estabelecida para as características qualitativas das informações.

Na investigação inicial efetuada nas NE's, constatou-se que as 66 das IFES estudadas receberam recursos advindos do MEC e/ou destacaram do próprio orçamento meios para enfrentamento da Covid-19. A Tabela 5 exhibe os achados referentes à quantidade de IFES que evidenciou as despesas com essas ações.

Tabela 5 – Divulgação das Informações Contábeis

Descrição	Quantidade	%
IFES que receberam recursos e/ou destinaram do próprio orçamento	66	100,0%
IFES que divulgaram informações nas NE's	36	54,5%
IFES que não divulgaram informações nas NE's	30	45,5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tendo em vista que todas as 66 IFES utilizaram recursos para atendimento de ações para o enfrentamento, deve-se pressupor que essas instituições deveriam evidenciar em suas NE's o destino desses recursos, porém, não foi o que se descobriu com o estudo. Constatou-se que a quantidade de IFES que evidenciou as despesas e como os recursos foram executados foi de 36 instituições, ou seja, 54,5% do total.

No que diz respeito ao atendimento das métricas qualitativas das informações, foram analisadas as NE's das 36 IFES que evidenciaram, conforme detalhado na tabela 6.

Tabela 6 – Aspecto Qualitativo

Item	Característica Qualitativa	Atendido		Total (%)
		Sim (%)	Não (%)	
a	Representação Fidedigna	35 (97,2%)	01 (2,8%)	36 (100,0%)
b	Compreensibilidade	21 (58,3%)	15 (41,7%)	36 (100,0%)
c	Comparabilidade	20 (55,5%)	16 (44,5%)	36 (100,0%)
d	Relevância	31 (86,1%)	05 (13,9%)	36 (100,0%)

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o resultado no item *a* (representação fidedigna), é possível observar que em apenas uma Nota Explicativa não foi possível identificar a convergência entre os valores e ações realizadas que representassem fielmente os fenômenos. Para o item *b* (compreensibilidade), em 21 (58,3%) das IFES foi possível constatar de forma clara as informações prestadas nas NE's, assim 15 IFES (41,7%) não evidenciaram com clareza as informações prestadas aos usuários. No aspecto da comparabilidade, item *c*, 20 (55,5%) das NE's estudadas evidenciaram informações passíveis de comparação. Por fim, no que versa à relevância, item *d*, 31 (86,1%) das IFES cumpriram satisfatoriamente esse requisito.

Com os resultados, nota-se que daquelas instituições que evidenciaram as informações mais de 55% dos itens *a*, *b*, *c* e *d*, foram atendidos. É importante destacar que as características qualitativas da compreensibilidade e comparabilidade apresentaram os menores percentuais, sendo um indicativo de que necessitam ganhar mais ênfase na elaboração das NE's.

4.2 Análise e discussão dos resultados

Diante dos resultados é possível reconhecer que 36 IFES evidenciaram as despesas com ações para enfrentamento à pandemia da Covid-19 em suas NE's, em contrapartida 30 dessas entidades não evidenciaram. Embora pouco mais da metade tenha evidenciado as despesas, percebeu-se que não houve um elevado nível de divulgação dessas despesas, permitindo inferir que essas instituições não deram a necessária publicidade às informações, necessitando de um avanço no nível de maturidade em relação ao aspecto contábil da evidenciação.

Constatou-se, quanto à compreensibilidade e comparabilidade, que a qualidade da informação está comprometida e, por conseguinte, o processo de comunicação contábil, pois o emissor não apresentou o conteúdo suficiente e adequado para que o receptor tenha condições de mensurar e/ou decifrar a mensagem apresentada, segundo a teoria da comunicação. Assim, esse processo de comunicação apresenta um “ruído” que interfere na qualidade da informação contábil (RODRIGUES; DIAS; VARGAS, 2021). Esses achados vão no mesmo sentido de pesquisas anteriores que apontam para uma dificuldade da compreensão das informações reportadas nos documentos contábeis (ARAÚJO; CALLADO, 2020; RIBEIRO DIAS; VASCONCELOS, 2015).

O resultado reforça o apontamento efetuado por Abreu e Filho (2017) de que no processo de construção e divulgação das NE's no setor público há deficiência. Para os autores, além de descumprir o que prescreve a legislação, essa problemática afeta o controle social efetuado pelos cidadãos e a insuficiência de transparência das contas. A falta de eficácia dos relatórios contábeis, como mecanismo de prestação de contas, pode ser considerada preocupante (STANLEY; JENNINGS; MACK, 2008).

Os resultados indicaram que das 36 IFES que evidenciaram as despesas com ações para enfrentamento à Covid-19 mais de 85% delas cumpriram os aspectos qualitativos da representação fidedigna e relevância.

A representação fidedigna pode ser considerada uma das características de maior impacto na convicção de escolhas (ARAÚJO; CALLADO, 2020). Salienta-se que a relevância está relacionada com a utilidade da informação pelo usuário (MESSIAS *et al.*, 2018; VAN HELDEN; REICHARD, 2019). Dessa forma, ambas as características, representação fidedigna e a relevância, estão estreitamente ligadas à qualidade da forma como a comunicação é apresentada nos relatórios contábeis. Para o propósito da utilidade da informação contábil, as características qualitativas da informação são consideradas no mais

alto nível de importância para a informação contábil, além de influenciar no processo decisório (ARAÚJO; CALLADO, 2020; VAN HELDEN; REICHARD, 2019; YAMAMOTO; SALOTTI, 2006).

O dever de prestar contas é um pressuposto indiscutível e que não pode deixar de ser efetuado. A transparência e a publicidade devem ser seguidas de forma rigorosa pelos entes públicos. Ademais, a NBC TSP 11 prevê que as informações nos demonstrativos contábeis devem ser fornecidas para fins de prestação de contas, como exemplo sobre os custos e os recursos disponíveis para dar suporte a atividades futuras.

Evidenciar informações de cunho social, ambiental e administrativo que ultrapassam as fronteiras dos eventos contábeis permitem aos cidadãos realizarem o exercício do controle social sobre as entidades públicas (AVELINO, 2013).

Ressalta-se os resultados da pesquisa de Messias e Walter (2018) e Santos Filho e Rech (2022) que indicaram que desvios de atividade, formalidades pouco otimizadas e apresentação de demandas não contábeis, podem afetar o processo de construção da informação contábil. Considerando que o percentual da amostra que não atendeu aos pressupostos da evidenciação e qualidade da informação contábil, é possível inferir que algumas outras variáveis alheias à contabilidade, na sua essência, podem atuar como fatores limitantes e, dessa forma, interferir no processo de acompanhamento e elaboração das informações contábeis, como por exemplo, desvio ou acúmulo de funções dos profissionais da área contábil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A qualidade da informação contábil tem sido amplamente debatida na esfera acadêmica, considerando que atualmente as correntes de pesquisa estão voltadas à utilização da contabilidade como fonte de informação para o processo de análise, avaliação, controle e tomada de decisão seja no meio empresarial, seja no setor público.

O estudo apresentou como objetivo investigar, por meio da leitura nas NE's, se as IFES evidenciaram as despesas com ações para enfrentamento à pandemia da Covid-19, em atendimento às normas vigentes e à função de fornecer informações úteis.

Para tanto, foi realizada uma pesquisa de caráter descritivo e exploratório, envolvendo a técnica da análise documental e bibliográfica. Foram exploradas as NE's das DCASP das IFES, compreendidas aquelas do fechamento do exercício, ou seja, do quarto trimestre de 2020.

A pesquisa revelou que 36 das 66 IFES estudadas evidenciaram informações acerca de despesas com ações para enfrentamento à pandemia da Covid-19 em suas NE's. Em um segundo momento, verificou-se que das 36 que evidenciaram essas despesas e, concernente aos aspectos qualitativos da informação contábil propostos, nem todos foram seguidos, conforme preceituam as normas contábeis.

Embora esses resultados não devam ser considerados de nível generalizado, fornecem importantes contribuições no campo teórico acerca da qualidade do processo de comunicação contábil e evidenciação das informações contábeis. No campo prático, serve de apoio e reflexão para os profissionais que elaboraram essas informações e, ainda, no campo social contribui com a análise e disseminação da transparência e publicidade das ações que envolvem recursos públicos.

As Notas Explicativas são parte essencial do processo de *disclosure* das informações contábeis, tornando mais claro para os usuários da contabilidade o que está sendo evidenciado. De acordo com a NBC T SP – Estrutura Conceitual, o cidadão é o usuário primário das demonstrações contábeis do setor público, portanto entende-se que esse cidadão estará mais instrumentalizado para o exercício do controle social quanto maior for a compreensibilidade das demonstrações a ele direcionadas.

Dentre os fatores limitantes da pesquisa, observam-se os dados e informações que se referem às IFES no primeiro período de divulgação das informações contábeis, assim um período único dos dados, corte transversal da pesquisa.

Por fim, para estudos futuros, sugere-se a análise das NE's em outros períodos para fins comparativos das informações evidenciadas ou, ainda, verificar se existem associações, através de testes estatísticos, entre as IFES que mais utilizaram ou receberam recursos com aquelas que divulgaram a informação.

REFERÊNCIAS

ABREU, M. H; FILHO, J. E. B. (2017). Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do Setor Público: proposta de estrutura mínima para atendimento à convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. Repositório do Tesouro nacional. **Revista Cadercano de Finanças Públicas**: vol.17 nº1 jan. <http://bibliotecadigital.economia.gov.br/handle/777/521847>

ALYRIO, R. D. (2009). Métodos e técnicas de pesquisa em administração. Volume único - Rio de Janeiro: **Fundação CECIERJ**, 2009. 281p.

ARAÚJO, R. H. M; CALLADO, A. A. C. (2020). Características qualitativas da informação contábil: a percepção de profissionais de controle interno do setor público.

Management Control Review vol. 5, n.1 (2020). <http://https://doi.org/10.51720/mcr.v5i1.3696>

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DIRIGENTES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO (2021). **Indicadores Andifes** – Cogecom 2021. <https://docs.uft.edu.br/s/hX-GWKygRgaJuaU217XBrg>

AVELINO, B. C. (2013). Características explicativas do nível de *disclosure* voluntário de municípios do estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da teoria da divulgação. **Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil.**

AVELINO, B. C; COLAUTO, R. D; CUNHA, J. V. A. (2012). Evidenciação, Teoria da Legitimidade e Hipótese dos Custos Políticos: Estudo no Governo Estadual e Municípios de Minas Gerais. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. X, p. 1-18.

BEDFORD, N. M; BALADOUNI, V. (1962). A communication theory approach to accountancy. **The Accounting Review**, vol. 37, No 4 (Oct., 1962), pp. 650-659. <http://www.jstor.org/stable/242352>

BRASIL. (2021). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9. ed. <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>

CARVALHO, A. M. R; NAKAGAWA, M. (2001). Um olhar fenomenológico sobre a RES da logística contábil na identificação dos custos. In: **VIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2001, São Leopoldo. VIII Congresso Brasileiro de Custos - A Controladoria no Novo Contexto Organizacional. São Leopoldo: ABC, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2016). **Norma Brasileira de Contabilidade** - NBC TSP EC. <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2016). **Norma Brasileira de Contabilidade** - NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico>

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. (2021). **Portal da Transparência do Governo Federal**. Brasília, DF: Autor. <http://www.portaldatransparencia.gov.br/coronavirus?ano=2020>

COOPER, D. R; SCHINDLER, P. S. (2016). Métodos de Pesquisa em Administração (recurso eletrônico). Tradução: **Scientific Linguagem Ltda**. 12. ed. Porto Alegre: AMGH.

DIAS FILHO, J. M. (2000). A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno De Estudos**, (24), 38-49. <https://doi.org/10.1590/S1413-92512000000200003>

DIAS FILHO, J. M; NAKAGAWA, M. (2001). Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, 12(26), 42-57.

- GIL, A. C. (2002). **Como Elaborar Projetos de Pesquisa** (4ª ed.). São Paulo: Atlas
- HENDRIKSEN, E. S; VAN BREDA, M. F. (2010). **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas S.A.
- IUDÍCIBUS, S. (2021). **1935-Teoria da contabilidade / Sérgio de Iudícibus**; colaborador Ricardo Pereira Rios. – 12. ed., atual. – São Paulo: Atlas, 2021.
- LOPES, A. B; MARTINS, E. (2014). **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. 6ª reimpressão - São Paulo: Atlas, 2014.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO - MEC (2021). **Relatório de atividades ações do MEC em resposta à pandemia de Covid-19**, março/2020 a fevereiro/2021. <https://www.gov.br/mec/pt-br/coronavirus>
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO - MEC (2021). **Painel Universidade 360**. <https://www.gov.br/mec/pt-br/universidade360/painel-universidade-360>
- MESSIAS, D; VOLTARELLI, F. R; ZANCHET, A. (2018). A Construção da Informação Contábil no Setor Público. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 12, n.3. <http://dx.doi.org/10.9771/rc-ufba.v12i2.24522>
- MESSIAS, D; WALTER, S. A. (2018). O Processo de Comunicação Contábil no Setor Público: Percepção dos Contadores sobre Universidades Federais. **Revista Ambiente Contábil**, v. 10, p. 37-53. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018v10n1ID10869>
- MOTA, A. F; COELHO, A. C. D; QUEIROZ, L. L. (2014). Teorias da Informação e Teoria da Contabilidade: contribuição para tratamento da informação contábil. In: XIV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2014, São Paulo. **Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil** v. 14.
- PANIZZON, M; COSTA, C. F; MEDEIROS, I. B. O. (2020). Práticas das universidades federais no combate à COVID-19: a relação entre investimento público e capacidade de implementação. **Revista de Administração Pública** (Impresso), v. 54, p. 635-649.
- RIBEIRO DIAS, J. C; VASCONCELOS, M. T. C. (2015). As características qualitativas da informação contábil no desenvolvimento o controle social: uma análise da percepção dos conselheiros municipais do recife sobre a utilidade das informações contábeis. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, 26 (2), 15-40. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1640>
- RODRIGUES, J. D; DIAS, G; VARGAS, S. B. (2021). Popular Reporting à Luz da Teoria da Comunicação: Um Ensaio Teórico. **Administração Pública e Gestão Social**, 13(1). <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i1.9285>
- SANTOS FILHO, M. F; RECH, I. J. (2022). O estresse ocupacional na atuação profissional contábil: estudo sob a percepção dos contadores nas universidades federais. In: Anais do 46º Encontro da ANPAD, on-line. <http://www.anpad.org.br>
- SHANNON, C. E. (1948). A mathematical theory of communication. **Bell system technical journal**, 27(3), 379-423.

SHANNON, C. E; WEAVER, W. (1948). **The mathematical theory of communication**. Retrieved 18 julho, 2021, from <http://www.mast.queensu.ca/~math474/shannon1948.pdf>

STN (2020). Secretaria do Tesouro Nacional. **Encontro setoriais contábeis – ENCONT 2020**. <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/informacoes-e-eventos/uniao/encont/encont-2020>

STANLEY, T; JENNINGS, N; MACK, J. (2008). **An Examination of the Content of Community Financial Reports in Queensland Local Government Authorities**. *Ssrn*, 24 (November), 411-438.

VAN HELDEN, J; REICHARD, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>

YAMAMOTO, M. M; SALOTTI, B. M. (2006). **Informação contábil: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais**. São Paulo: Atlas.

Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:

SANTOS FILHO, M. F; ZANOLLA, E; OLIVEIRA, J. J. Evidenciação das Despesas da Covid-19 nas Notas Explicativas: Análise nas Universidades Federais. **Rev. FSA**, Teresina, v. 20, n. 4, art. 6, p. 114-132, abr. 2023.

Contribuição dos Autores	M. F. Santos Filho	E. Zanolla	J. J. Oliveira
1) concepção e planejamento.	X	X	
2) análise e interpretação dos dados.	X	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X	X