

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

ELIZÂNGELA CRISTINA MAGALHÃES

EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE
EDUCAÇÃO: UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA E SUAS INFLUÊNCIAS
CONTEXTUAIS

DOURADOS/MS

2026

ELIZÂNGELA CRISTINA MAGALHÃES

**EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE
EDUCAÇÃO: UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA E SUAS INFLUÊNCIAS
CONTEXTUAIS**

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

Linha de Pesquisa: Administração Pública e Organizações.

Orientador: Prof. Dr. Josimar Pires da Silva

DOURADOS/MS

2026

ELIZÂNGELA CRISTINA MAGALHÃES

**EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE
EDUCAÇÃO: UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA E SUAS INFLUÊNCIAS
CONTEXTUAIS**

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

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Josimar Pires da Silva

Orientador

Universidade Federal da Grande Dourados

Professora Dra. Andreia Carpes Dani

Membro Interno – PROFIAP Rede

Universidade Federal de Mato Grosso

Professor Dr. Olavo Venturim Caldas

Membro Externo

Fucape Business School – Espírito Santo

_____ de _____ de _____, Dourados/MS.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

M189e Magalhaes, Elizangela Cristina
EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE
EDUCAÇÃO: UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA E SUAS INFLUÊNCIAS CONTEXTUAIS
[recurso eletrônico] / Elizangela Cristina Magalhaes. -- 2026.
Arquivo em formato pdf.

Orientador: Josimar Pires da Silva.
Dissertação (Mestrado em Administração Pública)-Universidade Federal da Grande Dourados,
2026.
Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:
<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Normas Internacionais. 2. Notas Explicativas. 3. Institutos Federais. 4. NBC TSP. 5.
Evidenciação. I. Silva, Josimar Pires Da. II. Título.

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

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



Ministério da Educação
Fundação Universidade Federal da Grande Dourados
Pró-Reitoria de Pós-Graduação
Coordenadoria de Pós-Graduação



ATA DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE Mestrado APRESENTADA POR ELIZANGELA CRISTINA MAGALHAES, ALUNA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE NACIONAL, ÁREA DE CONCENTRAÇÃO "ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA".

Aos dezenove dias do mês de março do ano de dois mil e vinte e seis, às dezoito horas, em sessão pública, realizou-se na Universidade Federal da Grande Dourados, a Defesa de Dissertação de Mestrado intitulada **"EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO: UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA E SUAS INFLUÊNCIAS CONTEXTUAIS"**, apresentada pela mestranda Elizangela Cristina Magalhaes, do Programa de Pós-graduação em Administração Pública em Rede Nacional, à Banca Examinadora constituída pelos membros: Prof. Dr. Josimar Pires da Silva/UFMT (presidente/orientador), Prof.^a Dr.^a Andreia Carpes Dani/UFMT (membro titular interno), Prof. Dr. Olavo Venturim Caldas/FECAP (membro titular externo). Iniciados os trabalhos, a presidência deu a conhecer à candidata e aos integrantes da banca as normas a serem observadas na apresentação da Dissertação. Após a candidata ter apresentado a sua Dissertação, os componentes da Banca Examinadora fizeram suas arguições. Terminada a Defesa, a Banca Examinadora, em sessão secreta, passou aos trabalhos de julgamento, tendo sido a candidata considerada Aprovada. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente ata, que vai assinada pelos membros da Comissão Examinadora.

Dourados/MS, 19 de março de 2026.

Documento assinado digitalmente
gov.br JOSIMAR PIRES DA SILVA
Data: 24/03/2026 12:33:37-0300
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

Prof. Dr. Josimar Pires da Silva
Presidente/orientador

Documento assinado digitalmente
gov.br ANDREIA CARPES DANI
Data: 01/04/2026 19:31:14-0300
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

Prof.^a Dr.^a Andreia Carpes Dani
Membro Titular Interno

Documento assinado digitalmente
gov.br OLAVO VENTURIM CALDAS
Data: 26/03/2026 14:04:25-0300
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

Prof. Dr. Olavo Venturim Caldas
Membro Titular Externo

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, fonte de toda sabedoria, força e direção. Foi Ele quem me sustentou nos momentos de cansaço e incerteza, renovando minhas forças e me permitindo chegar até aqui. “Ebenézer! Até aqui nos ajudou o Senhor” (I Samuel 7:12). Esta conquista é, antes de tudo, d’Ele.

Ao meu esposo, meu melhor amigo, que me incentivou e acreditou em mim mesmo quando eu duvidei. Sua paciência, apoio incondicional e amor foram fundamentais para que eu persistisse nesta jornada. Você foi meu alicerce.

À minha família, agradeço profundamente pela compreensão e carinho, mesmo durante a minha ausência em tantos momentos. A distância física jamais diminuiu o amor e o apoio que sempre recebi de vocês.

Ao meu orientador, expresso minha sincera gratidão por ter me direcionado com firmeza e generosidade. Seus ensinamentos ultrapassaram os limites da pesquisa e me transformaram como profissional. Obrigada por me mostrar o caminho com sabedoria.

Aos membros da banca, agradeço pela dedicação e tempo dispensado à leitura e análise deste trabalho, bem como pelas contribuições valiosas para o seu aprimoramento.

Por fim, agradeço à FACE/UFMG e ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública (Profiap) pela oportunidade de crescimento acadêmico e pessoal. Esta experiência foi transformadora e ficará marcada em minha trajetória.

RESUMO

Através da evidenciação das informações contábeis nas notas explicativas, promove-se maior clareza, completude e transparência dos dados, facilitando uma compreensão aprofundada da situação patrimonial, orçamentária e financeira da entidade. Nesse contexto, esta pesquisa tem como objetivo avaliar o nível de evidenciação da estrutura das notas explicativas, bem como identificar as variáveis determinantes, considerando os 38 Institutos Federais de Educação brasileiros, no período de 2020 a 2024, a partir das informações publicadas em seus Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais. No Capítulo 1, foi desenvolvido um checklist baseado na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, com o objetivo de mensurar o grau de conformidade e identificar padrões de evidenciação das demonstrações contábeis ao longo do período analisado. Na sequência, no Capítulo 2, testaram-se variáveis econômicas, sociais e institucionais, por meio de análise de dados em painel com modelo de efeitos aleatórios, a fim de verificar sua influência sobre o nível de divulgação das notas explicativas. A pesquisa fundamenta-se no conceito de evidenciação contábil e na necessidade de padronização e transparência decorrente da convergência às normas internacionais. Dentre as contribuições, o estudo oferece uma avaliação semelhante a uma revisão pós-implementação (Post-implementation Review – PIR) da aplicação da NBC TSP 11 no Brasil, com aprofundamento na realidade do setor público educacional, verificando a aderência aos procedimentos contábeis e os fatores que podem influenciar a sua divulgação. No capítulo 1, os resultados evidenciaram um nível médio de conformidade de **61,26%**, classificado como intermediário, mas com alta heterogeneidade entre as instituições indicando que, embora haja avanços em alguns casos, persistem práticas limitadas ou pouco aderentes à norma. No capítulo 2, os resultados demonstraram que o porte institucional é o principal elemento relacionado à transparência contábil, em seguida o ativo total, a receita e o número de docentes também passaram a apresentar relação significativa. Esses achados indicam que instituições com maior capacidade patrimonial, financeira e organizacional tendem a apresentar melhores condições para estruturar e divulgar informações contábeis de forma mais completa.

Palavras-chave: Normas Internacionais; Notas Explicativas; Institutos Federais; NBC TSP; Evidenciação;

ABSTRACT

By disclosing accounting information in the explanatory notes, greater clarity, completeness, and transparency of data are promoted, facilitating a deeper understanding of the entity's equity, budgetary, and financial situation. In this context, this research aims to assess the level of disclosure of the structure of the explanatory notes, as well as to identify the determining variables, considering the 38 Brazilian Federal Institutes of Education, from 2020 to 2024, based on the information published in their General Purpose Accounting Reports. In Chapter 1, a checklist was developed based on NBC TSP 11 - Presentation of Financial Statements, to measure the degree of compliance and identify patterns of disclosure in the financial statements throughout the period analyzed. Next, in Chapter 2, economic, social, and institutional variables were tested through panel data analysis with a random effects model to verify their influence on the level of disclosure of explanatory notes. The research is based on the concept of accounting disclosure and the need for standardization and transparency resulting from convergence with international standards. Among its contributions, the study offers an assessment similar to a post-implementation review (PIR) of the application of NBC TSP 11 in Brazil, with an in-depth look at the reality of the public education sector, verifying adherence to accounting procedures and the factors that may influence their disclosure. In Chapter 1, the results show an average compliance level of 61.26%, classified as intermediate, but with high heterogeneity among institutions, indicating that, although there have been advances in some cases, limited practices or practices that do not fully adhere to the standard persist. In Chapter 2, the results showed that institutional size is the main element related to accounting transparency, followed by total assets, revenue, and the number of faculty members, which also showed a significant relationship. These findings indicate that institutions with greater equity, financial, and organizational capacity tend to be better equipped to structure and disclose accounting information more completely.

Keywords: International Standards; Explanatory Notes; Federal Institutes; NBC TSP; *Disclosure*;

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Instrumentos de Transparência	24
Quadro 2 – <i>Checklist</i> de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11 (Continua)	31
Quadro 2 – <i>Checklist</i> de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11	32
Quadro 2 – <i>Checklist</i> de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11	33
Quadro 2 – <i>Checklist</i> de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11	34
Quadro 2 – <i>Checklist</i> de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11	35
Quadro 3 – Variáveis analisadas (Continua)	56
Quadro 3 – Variáveis analisadas	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Níveis de Evidenciação das Notas Explicativas	39
Tabela 2 – Nível Médio de Evidenciação por Instituto	40
Tabela 3 – Evolução do Nível de Evidenciação (Continua)	42
Tabela 3 – Evolução do Nível de Evidenciação	43
Tabela 4 – Estatística descritiva das variáveis	59
Tabela 5 – Matriz de correlação entre as variáveis do estudo	60
Tabela 6 – Determinantes do nível de evidenciação dos Institutos Federais - Modelos em painel com efeitos aleatórios (cross-section random effects) (Continua)	61
Tabela 6 – Determinantes do nível de evidenciação dos Institutos Federais - Modelos em painel com efeitos aleatórios (cross-section random effects)	62

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IES	Instituições de Ensino Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IF	Instituto Federal
IFAC	Instituto Federal do Acre
IFAL	Instituto Federal de Alagoas
IFAP	Instituto Federal do Amapá
IFAM	Instituto Federal do Amazonas
IFBA	Instituto Federal da Bahia
IF BAIANO	Instituto Federal Baiano
IFB	Instituto Federal de Brasília
IFC	Instituto Federal Catarinense
IFCE	Instituto Federal do Ceará
IFES	Instituto Federal do Espírito Santo
IFF	Instituto Federal Fluminense
IFFAR	Instituto Federal Farroupilha
IFG	Instituto Federal de Goiás
IF GOIANO	Instituto Federal Goiano
IFMA	Instituto Federal do Maranhão
IFMG	Instituto Federal Minas Gerais
IFMT	Instituto Federal do Mato Grosso
IFMS	Instituto Federal do Mato Grosso do Sul
IFNMG	Instituto Federal Norte de Minas Gerais
IFPA	Instituto Federal do Pará
IFPB	Instituto Federal Paraíba
IFPE	Instituto Federal Pernambuco
IFPI	Instituto Federal do Piauí

IFPR	Instituto Federal do Paraná
IFRJ	Instituto Federal do Rio de Janeiro
IFRN	Instituto Federal do Rio Grande do Norte
IFRS	Instituto Federal do Rio Grande do Sul
IFRO	Instituto Federal Rondônia
IFRR	Instituto Federal Roraima
IFSP	Instituto Federal Paulista
IF SUDESTE MG	Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais
IFSUL	Instituto Federal Sul-rio-grandense
IFSUL DE MINAS	Instituto Federal do Sul de Minas Gerais
IFS	Instituto Federal Sergipe
IFSC	Instituto Federal Santa Catarina
IF Sertão PE	Instituto Federal do Sertão Pernambucano
IFTM	Instituto Federal Triângulo Mineiro
IFTO	Instituto Federal do Tocantins
IN	Instrução Normativa
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LAI	Lei de Acesso a Informação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei do Orçamento
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público
NE	Nível de Evidenciação
PPA	Plano Plurianual
PIB	Produto Interno Bruto
PIR	<i>Post-implementation reviews</i>
RCPG	Relatório Contábil de Propósitos Gerais das Entidades do Setor Público
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO GERAL	16
CAPÍTULO 1 – NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA	19
RESUMO	19
1 INTRODUÇÃO	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	22
2.2 ACCOUNTABILITY: PRESTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIZAÇÃO	25
2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	26
2.4 DIVULGAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS	28
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	29
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	29
3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA E FONTE DE DADOS	30
3.3 NÍVEIS DE EVIDENCIAÇÃO	37
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
4.1 DOS NÍVEIS DE EVIDENCIAÇÃO	39
4.2 DA EVOLUÇÃO NO PERÍODO	41
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS	45
CAPÍTULO 2 – ANÁLISE DOS FATORES ECONÔMICOS, SOCIAIS E INSTITUCIONAIS SOBRE O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA	50
RESUMO	50
1 INTRODUÇÃO	51
2 DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES	52
2.1 RECEITAS PRÓPRIAS	52
2.2 PORTE DA INSTITUIÇÃO	53
2.3 QUANTIDADE DE DOCENTES	53
2.4 PERFIL PROFISSIONAL DO GESTOR	54

2.5 PIB <i>per capita</i>	55
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	55
3.1 ESPECIFICAÇÃO DO MODELO ECONOMÉTRICO	57
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	58
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA	58
4.2 CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS	59
4.3 RESULTADOS DO MODELO PRINCIPAL E TESTE DE ROBUSTEZ	60
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS	64
CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
APÊNDICE - PTT	74

INTRODUÇÃO GERAL

A transparência na gestão pública é um dos pilares fundamentais para a legitimidade das instituições governamentais, funcionando como um mecanismo que viabiliza a *accountability* e fortalece a confiança social. No âmbito das Instituições Federais de Educação, a evidenciação das informações contábeis, especialmente por meio das notas explicativas, constitui um elemento indispensável para assegurar a compreensão ampla e contextualizada da situação patrimonial, orçamentária e financeira das entidades. Conforme argumenta Ott (2012), a simples apresentação de dados em quadros sintéticos pode comprometer a clareza e a objetividade das demonstrações contábeis, sendo as notas explicativas essenciais para agregar valor interpretativo e oferecer uma visão mais precisa das operações. Essa concepção dialoga com Jacques, Quintana e Macagnan (2013), que enfatizam a relevância de informações claras e comparáveis para a efetividade do controle social e para o fortalecimento da governança no setor público.

A literatura especializada aponta que a qualidade e a extensão da divulgação contábil podem ser influenciadas por múltiplos fatores, incluindo aspectos normativos, institucionais, culturais e contextuais (Maingot & Zeghal, 2008; Slomski et al., 2009). Teorias como a da Agência (Jensen & Meckling, 1976) e a dos Stakeholders (Freeman, 1984) fornecem bases conceituais para compreender por que gestores e instituições adotam diferentes níveis de evidenciação. Sob a ótica da Teoria da Agência, a assimetria de informações entre o principal (sociedade) e o agente (gestor público) cria incentivos para que a transparência seja um instrumento de redução de conflitos e legitimação da gestão. Já a Teoria dos Stakeholders destaca que a pressão exercida por diferentes grupos interessados, internos e externos, tende a ampliar a demanda por informações completas e tempestivas.

Nesse contexto, a presente pesquisa busca responder a seguinte questão: qual é o nível de evidenciação da estrutura das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis dos Institutos Federais, entre 2020 e 2024? Deste modo, esta pesquisa tem como objetivo geral identificar o nível de evidenciação contábil relativo à estrutura das Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público dos Institutos Federais, entre os anos de 2020 a 2024, a partir dos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais, através da aplicação de um *checklist* com os requisitos previstos na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 11. Este normativo estabelece padrões e requisitos mínimos para a elaboração e divulgação das notas explicativas, buscando assegurar uniformidade, comparabilidade e relevância das informações. A pesquisa estrutura-se em dois artigos

interdependentes, que, em conjunto, oferecem uma visão abrangente sobre o grau de conformidade normativa e os determinantes do *disclosure* contábil no contexto educacional público.

O Capítulo 1 dedica-se a identificar o nível de evidenciação da estrutura das notas explicativas às exigências da NBC TSP 11. Para tanto, é aplicado um *checklist* composto por 36 quesitos distribuídos em cinco categorias de divulgação, cobrindo o período de 2020 a 2024, permitindo não apenas mensurar a conformidade, mas também identificar padrões de evolução ou retrocesso no nível de evidenciação. Já o Capítulo 2 amplia a perspectiva, investigando a influência de fatores econômicos, sociais e institucionais sobre o nível de evidenciação, identificado no primeiro estudo. Para isso, são analisados fatores como receitas próprias, porte institucional (ativo total e número de campi), quantidade de docentes, perfil profissional do gestor (formação acadêmica) e PIB *per capita*. O estudo utiliza metodologia quantitativa, com dados em painel e aplicação de modelo de efeitos aleatórios (REM), seguindo a proposta de Haraldsson (2022), para testar hipóteses fundamentadas na literatura. Essa abordagem possibilita identificar quais características institucionais estão mais associadas à maior ou menor transparência contábil.

A relevância deste estudo reside, sobretudo, na sua contribuição como uma espécie de revisão pós-implementação (*Post-implementation Review – PIR*) da NBC TSP 11 no contexto brasileiro, direcionada ao setor público educacional. O *PIR* é um processo formal conduzido por organismos normatizadores — como o *International Accounting Standards Board* (IASB) no âmbito internacional e, no Brasil, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que tem como objetivo avaliar, após a implementação, se uma norma está cumprindo seus objetivos, identificar desafios na aplicação e propor eventuais melhorias. Ao examinar o nível de evidenciação da estrutura das notas explicativas das demonstrações contábeis dos Institutos Federais, este trabalho busca contribuir com a verificação e aderência às exigências da NBC TSP 11, identificando lacunas e dificuldades na sua aplicação e mapear boas práticas.

A adoção de práticas contábeis consistentes e normativamente alinhadas não apenas atende às exigências legais, mas também contribui para a eficácia do controle social e para a eficiência da gestão pública (Abu Bakar & Saleh, 2011; Nascimento, 2021). Em um cenário de restrições orçamentárias e cobrança por resultados, a clareza e a completude das informações são elementos estratégicos para a legitimidade e sustentabilidade das políticas educacionais.

Dessa forma, acredita-se que o presente estudo possa contribuir de forma teórico, prática e social. A contribuição teórica maior é com expansão da literatura sobre *disclosure*

contábil no setor público brasileiro, especialmente no segmento das Instituições Federais de Ensino. Ao adotar a NBC TSP 11 como referência e operacionalizar sua mensuração por meio de um *checklist* validado, o estudo reforça a aplicabilidade prática de instrumentos normativos para análise empírica, integrando discussões acadêmicas e práticas contábeis.

Sob a perspectiva prática, os resultados oferecem subsídios para que gestores e órgãos de controle identifiquem fragilidades e fortalezas nos processos de elaboração e divulgação das notas explicativas. Ao apontar variáveis institucionais que afetam a transparência, o trabalho fornece evidências úteis para o desenho de políticas internas e capacitações que elevem o padrão de divulgação. Já do ponto de vista social, ao disponibilizar análises detalhadas e comparativas sobre a transparência das Instituições Federais, este estudo contribui para o empoderamento da sociedade civil e o fortalecimento do controle social. A ampliação da transparência favorece a participação cidadã, a fiscalização dos recursos públicos e a construção de uma cultura institucional orientada para a responsabilidade e a prestação de contas.

Assim, presume-se que, ao articular análise normativa, mensuração empírica e investigação de determinantes institucionais, esta dissertação apresenta contribuições relevantes e multifacetadas para o avanço do conhecimento e para a melhoria das práticas de gestão pública no Brasil, reafirmando a centralidade das notas explicativas como instrumento de comunicação contábil e de *accountability* no setor educacional.

De maneira geral, o presente estudo auxiliará (1) identificar o nível de evidenciação estrutural das Notas Explicativas dos Institutos Federais de Educação, de acordo com as Normas e padrões estabelecidos (2) perceber o avanço da implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (3) visualizar uma amostra da qualidade da evidenciação no setor público e, (4) constatar as variáveis determinantes para a efetiva evidenciação das informações contábeis.

CAPÍTULO 1 – NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo identificar o nível de evidenciação quanto a estrutura das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público dos Institutos Federais de Educação, divulgadas nos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais dos Institutos Federais de Educação do Brasil, tendo como base o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) entre o período de 2020 a 2024. A pesquisa tem abordagem quantitativa e utiliza um *checklist* de verificação, baseado nessas normativas para identificar o grau de conformidade das informações divulgadas. Fundamentado nos princípios de transparência e *accountability*, o trabalho analisa como as notas explicativas contribuem para a clareza, utilidade e comparabilidade das demonstrações contábeis, essenciais para o controle social e a gestão pública responsável. Além de evidenciar falhas e boas práticas, o estudo fornece subsídios técnicos aos gestores e contribui para o fortalecimento da governança no setor público educacional, promovendo maior confiança da sociedade nas instituições federais de ensino.

Palavras-chave: Transparência; Contabilidade Pública; *Accountability*; Notas Explicativas.

ABSTRACT

The present study aims to identify the level of *disclosure* regarding the structure of the Explanatory Notes to the Financial Statements Applied to the Public Sector of Federal Education Institutes, disclosed in the General Purpose Accounting Reports of Federal Education Institutes in Brazil, based on the Manual of Accounting Applied to the Public Sector (MCASP), the Brazilian Accounting Standard (NBC TSP), between 2020 and 2024. The research has a quantitative approach and uses a verification *checklist* based on these standards to identify the degree of compliance of the information disclosed. Based on the principles of transparency and accountability, the study analyzes how the explanatory notes contribute to the clarity, usefulness, and comparability of the financial statements, which are

essential for social control and responsible public management. In addition to highlighting flaws and good practices, the study provides technical support to managers and contributes to strengthening governance in the public education sector, promoting greater public confidence in federal educational institutions.

Keywords: Transparency; Public Accounting; *Accountability*; Explanatory Notes.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a contabilidade tem passado por diversas mudanças em resposta ao avanço da globalização, ao acelerado progresso tecnológico e à crescente expansão do mercado de capitais. Nesse contexto, a harmonização e padronização das práticas contábeis impõe a necessidade de adequação e estimula o movimento de convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais. A harmonização das normas internacionais de contabilidade vem se tornando cada vez mais uma necessidade real (Soares; Scarpin, 2010) e uma tendência explicada pela urgência por transparência, eficiência e gerenciamento nas entidades (Morás e Klann, 2016).

Na contabilidade pública não é diferente, essa padronização iniciada em 2008, através do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, denominadas *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, e desde então busca a uniformização dos procedimentos contábeis conforme as normas internacionais. Diante deste cenário, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBC TSP) e o Manual Siafi, emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), configuram-se como instrumentos fundamentais da contabilidade pública, pois estabelecem diretrizes gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, orientações quanto a sua estrutura e as exigências mínimas do seu conteúdo. A padronização e a consistência das demonstrações contábeis, além de trazerem maior transparência, garantem a possibilidade de comparações de períodos anteriores da mesma entidade e também com outras entidades, possibilitando análises mais consistentes aos usuários internos ou externos (MCASP, 2024).

A divulgação de informações vem por meio das demonstrações contábeis que englobam não apenas os demonstrativos em si, mas também, as notas explicativas. Para

Mapurunga et al. (2011) as notas explicativas cumprem a função de evidenciar as qualificações e restrições de determinados itens, além de detalhar e disponibilizar informações quantitativas e descritivas de valor secundário, conforme apontado por Hendriksen e Breda (1999).

Nesse contexto, as Notas Explicativas são um importante instrumento de evidenciação pois busca apresentar informações adicionais àquelas dos quadros das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, trazendo maior clareza, objetividade e compreensão aos seus usuários (MCASP, 2024). Além disso, são imprescindíveis para garantir uma gestão responsável, pois informações transparentes permitem a cobrança dos gestores públicos por suas ações, também os desvios e irregularidades são identificados e corrigidos. Essa *accountability* promove uma cultura de integridade e melhora a qualidade da gestão pública e da ciência contábil.

Apesar das normas que orientam a elaboração quanto a apresentação da estrutura das Notas Explicativas, ainda é incerta a aderência dos Institutos Federais às exigências estabelecidas pelo MCASP e pela NBC TSP 11. Nesse contexto, a presente pesquisa busca responder a seguinte questão: qual é o nível de evidenciação da estrutura das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis dos Institutos Federais, entre 2020 e 2024? Deste modo, esta pesquisa tem como objetivo identificar o nível de evidenciação contábil relativo à estrutura das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público dos Institutos Federais, entre os anos de 2020 e 2024, a partir dos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais.

Os resultados esperados deste estudo oferecem importantes contribuições tanto para a prática contábil quanto para a gestão pública. Ao mensurar o nível de evidenciação das Notas Explicativas nos Institutos Federais de Educação, com base em normas técnicas consolidadas (MCASP e NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis), a pesquisa fornece subsídios concretos para que gestores e contadores públicos identifiquem falhas, fortaleçam boas práticas e aprimorem a apresentação das informações contábeis. Em nível institucional, os achados poderão auxiliar na formulação de diretrizes que promovam maior padronização, transparência e *accountability* na administração pública. Por fim, para a sociedade, a pesquisa contribui ao ampliar a capacidade de controle social, ao permitir uma avaliação mais clara e objetiva sobre o uso dos recursos públicos nas instituições federais de ensino, fortalecendo a confiança pública e a legitimidade das ações governamentais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com a finalidade de alcançar o objetivo desta pesquisa, este tópico está organizado em quatro seções, abordando os seguintes temas: Transparência na Administração Pública, *Accountability*: Prestação de Contas e responsabilização, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e Divulgação das Notas Explicativas.

2.1 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A transparência é um meio de acesso à gestão democrática por parte dos usuários e interessados nas informações contábeis e financeiras das entidades governamentais (Oliveira, Silva e Moraes, 2008) e, segundo Slomski (2005) o Estado tem o dever de prestar contas aos seus cidadãos, evidenciando e tornando públicas suas ações para o bem-estar social.

No Brasil há uma densa legislação teórica bem como ferramentas práticas criadas com a finalidade de garantir esse direito, seja através dos portais da transparência, da participação popular, divulgação de planos, orçamentos e da prestação de contas. Esse processo teve início com a Lei 4.320 de 17 de março de 1964, conhecida também como a Lei do Orçamento, que estabelece “Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1964). Essa Lei foi um dos importantes marcos no sentido de padronizar os procedimentos orçamentários, e anos depois foi recepcionada pela Constituição Federal em 1988, estabelecendo que uma lei complementar deveria indicar as normas da gestão financeira e patrimonial da administração.

Mais tarde, nascia também a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), destacada por dar ênfase às normas voltadas à gestão fiscal responsável, especialmente no que tange à fixação de metas garantidoras de equilíbrio entre receitas e despesas, o controle da renúncia de receitas, as limitações da despesa pública e da dívida pública (inclusive por meio de percentuais máximos e sanções caso ultrapassados) e por último, mas não menos importante, a transparência. A LRF se estende à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, à administração direta e indireta, e em cada uma dessas esferas de governo, aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como ao Ministério Público, e está apoiada em quatro eixos, são eles: planejamento, transparência, controle e responsabilização (Khair, 2001) e define no seu parágrafo primeiro do artigo primeiro a responsabilidade na gestão fiscal como sendo a *ação planejada e transparente*, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receita e despesas e a obediência a

limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (Lei de Responsabilidade Fiscal, 2000).

Para Sacramento e Pinho (2007) a Lei de Responsabilidade Fiscal estrutura a concretização da transparência da gestão fiscal em três momentos fundamentais e complementares. O primeiro consiste na previsão de mecanismos de participação popular, como audiências públicas durante a elaboração dos instrumentos orçamentários, fortalecendo a interação entre sociedade e governo. O segundo momento refere-se à ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos, dos instrumentos de planejamento e execução fiscal (como planos, orçamentos, prestações de contas, relatórios de execução e de gestão fiscal) garantindo o controle social por meio do acesso público à informação. Já o terceiro momento trata da obrigatoriedade de audiências públicas quadrimestrais, nas quais o Poder Executivo deve demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais perante o Poder Legislativo. Para os autores, esses três ciclos articulam-se de forma a ampliar a transparência ao longo de todo o processo orçamentário, consolidando a LRF como um marco legal que fortalece o controle democrático e a responsabilização da gestão pública, ainda que sua efetividade dependa da atuação dos órgãos de controle e da mobilização da sociedade civil.

Ao longo dos anos, outros instrumentos ganharam destaque buscando regulamentar o tema transparência, e um deles foi a Lei nº 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação (LAI), trazendo uma série de dispositivos que facilitam e desburocratizam o acesso à informação pública. Após sua publicação os cidadãos passaram a contar com um importante instrumento de transparência, pois tornou-se obrigatório a disponibilização de informações nos chamados portais da transparência.

No quadro abaixo foram sintetizados os principais instrumentos de transparência que estão sujeitos os entes federativos.

Quadro 1 – Instrumentos de Transparência

Instrumentos de Políticas Públicas de Informação	Objetivo
Lei nº 101/2000 - Lei da Responsabilidade Fiscal	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (Brasil, 2000).
Portaria Interministerial nº 140/2006	Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores - internet - e dá outras providências (Brasil, 2006).
LC nº 131/2009 - Lei da Transparência	Determina a disponibilização, em tempo real, de informações pomenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Brasil, 2009).
Portaria MF nº 548, de 22 de novembro de 2010	Estabelece os requisitos mínimos de segurança e contábeis do sistema integrado de administração financeira e controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação. São requisitos adicionais aos previstos no Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010 (Brasil, 2010b).
Lei nº 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação Pública	Regula o acesso a informações. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações (Brasil, 2011b).
Decreto nº 7.724/2012 - Acesso a Informações no Poder Executivo Federal	Regulamenta no âmbito do Poder Executivo Federal os procedimentos para a garantia do acesso à informação e para a classificação de informações sob restrição de acesso, observados grau e prazo de sigilo conforme Lei nº 12.527/2011 (Brasil, 2012).
Decreto nº 8.777, de 11 de maio de 2016	Institui a Política de Dados Abertos do Poder Executivo federal (Brasil, 2016)
Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020	Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle.
Decreto nº 11.529 de 16 de maio de 2023	Institui o Sistema de Integridade, Transparência e Acesso à Informação da Administração Pública Federal e a Política de Transparência e Acesso à Informação da Administração Pública Federal.

Fonte: Elaborado pela autora (2025)

Nota: Portal da Transparência/Legislação. <https://portaldatransparencia.gov.br/sobre/legislacao>

Apesar da vasta biblioteca de leis e decretos, alguns autores, como é o caso de Gama e Rodrigues (2016), acreditam que a extensa legislação não garante a transparência ativa e muito menos a sua implementação. Outros autores também corroboram esse entendimento, como Cruz et al. (2012), o qual afirma que o fato de “dar publicidade não significa ser necessariamente transparente”. Ou seja, tornar público não garante que as informações sejam claras, compreensíveis ou até mesmo suficientes para o usuário.

Estudos como os de Santos et al. (2023) e Oliveira et al. (2018), corroboram que os relatórios de prestação de contas muitas vezes são elaborados com pouco cuidado e inadequação, o que prejudica sua função comunicacional. Essa deficiência contribui para um baixo grau de compreensão das informações divulgadas, devido a fatores como o uso excessivo de termos técnicos, a falta de conhecimento prévio do usuário, a ausência de explicações claras, a estrutura inadequada dos relatórios e a falta de transparência

Esse tem sido o desafio permanente enfrentado pela administração pública, que avança de forma lenta e gradual, buscando não apenas o aprimoramento de seus instrumentos de transparência, em conformidade com as exigências legais, mas também ao

atendimento de uma sociedade cada vez mais atenta e exigente quanto à gestão e à divulgação das informações públicas.

2.2 ACCOUNTABILITY: PRESTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIZAÇÃO

O termo *accountability* não tem uma tradução literal para a língua portuguesa, dessa forma não existe uma palavra única que expresse o seu significado em nossa língua (Pinho e Sacramento, 2009). A expressão *accountability* na administração pública representa a obrigação e responsabilização daquele que ocupa um cargo, em prestar contas segundo os parâmetros que a lei estabelece, envolvendo a possibilidade de ônus (IFAC, 2001; INTOSAI, 1998).

Da mesma forma, para Cruz (2012) a *accountability* governamental se concretiza por meio da divulgação de informações claras, tempestivas e acessíveis sobre os resultados da gestão pública e seus impactos na sociedade. Essa divulgação deve incluir dados quantitativos e qualitativos, disponibilizados em meios de comunicação eficazes, especialmente pela internet, de forma a alcançar todos os atores sociais.

A *accountability* é essencial para a boa governança pública, pois fortalece a legitimidade, a eficiência e a confiança nas instituições (Severo Peixe; Rosa Filho e Passos, 2018). No entanto, no contexto brasileiro, a consolidação da *accountability* passou por um processo de construção gradual, marcado por obstáculos históricos e institucionais. Durante o regime militar (1964–1985), conforme Castro (2010), os governos autoritários não promoviam práticas de transparência nem adotavam métodos gerenciais voltados à responsabilização dos agentes públicos, em razão da ausência de alternância de poder pelo voto popular. Esse cenário contribuiu para um crescente afastamento entre governo e sociedade, que permanece até os dias atuais, levando a população a desacreditar nas informações oficiais, pois frequentemente são percebidas como pouco confiáveis e associado a esse quadro está a recorrência de escândalos de corrupção, fraudes e falhas na garantia de direitos fundamentais (Souza; Jesus e Silva, 2021). Moisés e Meneguello (2006) corroboram com esse entendimento, segundo os autores, embora a maioria dos brasileiros declare apoio à democracia como regime político, há uma desconfiança generalizada em relação às instituições que as compõem, como o Congresso Nacional, os partidos políticos, o Judiciário e os serviços públicos, relacionada à percepção de ineficiência, corrupção e falta de responsividade por parte dos agentes públicos, o que enfraquece a legitimidade institucional e compromete a consolidação democrática. Sendo assim, a estabilidade democrática depende da

confiança da população nas instituições e da atuação responsável dos agentes públicos, que devem prestar contas de suas ações à sociedade.

Nesse sentido, é importante que os princípios da *accountability* sejam incorporados à administração pública brasileira, contribuindo para o fortalecimento da democracia, a melhoria dos mecanismos de controle e a busca por uma gestão mais eficiente e de melhor qualidade. Na contabilidade pública esse princípio se materializa na figura do orçamento público, instrumento legal que estima as receitas e fixa as despesas, e que se concretiza no planejamento através do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei do Orçamento (LOA). A gestão do patrimônio público não está voltada à obtenção de lucro financeiro, mas, sim, para o denominado lucro social, que será distribuído em benefício da sociedade (Andrade, 2012). Essa prestação de contas aos cidadãos é essencial para uma gestão responsável, pois permite que os gestores públicos sejam cobrados por suas ações e que os desvios e irregularidades sejam identificados e corrigidos.

Não há dúvidas que a transparência e a *accountability* são pilares indispensáveis na gestão pública. E as demonstrações contábeis ganham papel de destaque, pois evidenciam a situação econômico-financeira da instituição e fornecem informações que viabilizam o exercício pleno da responsabilização, além de proporcionar a globalização e fazer a conexão dos mercados financeiros garantindo a possibilidade de comparabilidade das informações contábeis em um nível internacional, cada vez mais procurado e presente pelas partes interessadas.

A fim de garantir visibilidade a esse cenário, surgem as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS), que servem de guia para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis pelos entes públicos.

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Nas últimas décadas a contabilidade pública de diversos países tem passado por um importante processo internacional de alteração nos padrões contábeis, chamado de Convergência Contábil Internacional, sendo conduzido pela IFAC (*International Federation of Accountants*), órgão que efetivamente caminha a passos largos para atingir a harmonização, padronização e normatização, gerando diversos debates sobre o tema em âmbito internacional.

De acordo com Carvalho e Lemes (2002), esse processo representa o esforço da contabilidade em cumprir sua função principal de fornecer informações úteis à tomada de decisão, mantendo-se também alinhada às necessidades da sociedade e da cultura em que está

inserida, sendo assim, é natural que algumas práticas contábeis apresentem variações entre os diferentes contextos. A convergência às normas internacionais busca diminuir efeitos negativos da diversidade de práticas contábeis, como a dificuldade na consolidação das demonstrações contábeis, barreiras de acesso a mercados de capitais estrangeiros e falta de comparabilidade entre demonstrações contábeis de diferentes países.

No Brasil, a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), também segue em ritmo gradativo e a partir desse processo de convergência nota-se o esforço de organismos contábeis para atingir o objetivo da ciência contábil de modo satisfatório e divulgar informações úteis e confiáveis para os cidadãos.

O processo de convergência deu-se início através da Resolução CFC nº 1.103/2007, onde o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) cria o comitê gestor da convergência brasileira e mais tarde através da Resolução CFC nº 1.328/2011 regulamenta a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Para Gama e Rodrigues (2016) com o processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais tornou-se mais evidente a necessidade por dados transparentes e passíveis de comparação. Para elas, a possibilidade de a sociedade acompanhar os gestores públicos na aplicação dos recursos públicos, através da disponibilidade de relatórios contábeis-financeiros é fundamental para o controle social.

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) são convergentes com as IPSAS e até o encerramento desta pesquisa já foram editadas 34 Normas Aplicadas ao Setor Público, todas de caráter obrigatório aos entes públicos, organizadas em 8 Resoluções CFC, além de 2 Comunicados Técnicos complementares a essas normas. Além disso, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com lastro no arcabouço conceitual dessas normas, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), atualmente em sua 11ª edição, é um importante instrumento de orientação legal e de prática contábil no setor público brasileiro, sendo o guia principal para a contabilidade pública no Brasil e deve ser seguido por todos os entes federativos. Destaca-se como parte de seus objetivos a sua contribuição na análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um plano de contas único nacional. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010; DARÓS E PEREIRA, 2009; VICENTE, MORAIS E PLATT NETO, 2012; SOUZA et al., 2013). Além desses instrumentos normativos, tem-se ainda o Manual Siafi, é um documento que registra, de forma estruturada e sistemática, as normas e procedimentos operacionais do

Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, do ponto de vista do usuário (Manual SIAFI, 1996).

Sendo assim, embora as NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, representem o nível mais alto de normatividade na contabilidade pública brasileira, na prática diária a principal referência utilizada pelos profissionais é o MCASP, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, ele atua como guia técnico e operacional, padronizando os procedimentos contábeis para os entes federativos. Já as IPSAS, apesar de servirem como base conceitual internacional, são consultadas como referência subsidiária, especialmente em situações omissas ou para fins de convergência normativa.

Dessa forma o MCASP e as NBCs, em especial a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, são ferramentas de grande importância para a governança e responsabilização dos agentes públicos, pois a forma como a contabilidade é elaborada, evidenciada e divulgada está diretamente relacionada ao cumprimento da *accountability*.

2.4 DIVULGAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, (MCASP, 2024) as Notas Explicativas são um importante instrumento de evidenciação que visa apresentar informações adicionais àquelas dos quadros das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, trazendo maior clareza, objetividade e compreensão aos seus usuários.

A evidenciação das informações segundo Aquino e Santana (1992), está relacionada a diversos campos de conhecimento, como a teoria da comunicação e a teoria geral de sistemas, entre outros, e em seu sentido mais amplo, a evidenciação refere-se ao ato de disponibilizar informações. No entanto, no contexto contábil, o termo assume uma definição mais específica, representando a divulgação de informações sobre as atividades e práticas contábeis de uma entidade, por meio de relatórios contábeis.

Dessa forma, é por meio da evidenciação contábil que a contabilidade alcança seu principal objetivo: fornecer informações relevantes e transparentes, acerca da situação contábil-financeira da entidade, assegurando aos usuários das demonstrações contábeis uma visão abrangente e precisa para a tomada de decisões. Sendo assim, a principal função das Notas Explicativas é complementar, dar explicações e detalhes adicionais que muitas vezes se inseridas diretamente no corpo dos demonstrativos contábeis, poderiam comprometer a clareza, objetividade dos relatórios financeiros e sua compreensão (Ott, 2012; Iudícibus, 2000) Embora as formas de evidenciação possam variar, sua essência deve permanecer

constante: fornecer informações quantitativas e qualitativas de forma clara e organizada, minimizando a exclusão de dados dos demonstrativos contábeis.

No Brasil ainda há um baixo índice de divulgação e apresentação da Notas Explicativas, segundo o estudo de Abreu e Filho (2020), realizado em todos os Estados brasileiros e Distrito Federal, foi possível identificar que 67% dos Estados divulgam notas explicativas às demonstrações contábeis, índice considerado médio, visto a obrigatoriedade de apresentação de notas explicativas, além disso observou-se ainda uma evidenciação incipiente, e ausência de vários itens que poderiam melhorar a compreensibilidade das contas públicas. Da mesma forma nas entidades do terceiro setor, (Gollo et. al., 2014) encontraram nota máxima de 53,70% de atendimento aos itens de evidenciação dos itens exigidos pela normativa, além de identificar que a estrutura padronizada pelo Ministério da Justiça não contemplava todos os itens exigidos da norma. Situação semelhante também é observada na iniciativa privada, segundo o estudo realizado por Lemos, Marques e Miranda (2023) onde foi analisada a “conformidade das notas explicativas” e o resultado apontou que 56% da amostra total não estão conformes em relação à norma contábil vigente, ou seja, o nível de evidenciação da informação apontou fragilidades e não conformidades para critérios como dificuldade de leitura, ausência de informações relevantes e informações copiadas de algum modelo de auditoria.

Diante de tantas evidências de fragilidades na qualidade da evidenciação das notas explicativas torna-se relevante aprofundar a investigação em contextos específicos da administração pública federal, e analisar a estrutura das demonstrações contábeis publicadas pelos Institutos Federais, observando sua evolução ao longo dos anos e verificando o grau de aderência às exigências trazidas pelo MCASP e pela NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Para atingir o objetivo proposto a pesquisa pode ser classificada como exploratória e descritiva. Conforme apresentado por Vergara (2013) a pesquisa é exploratória, por ter sido realizada em área na qual existe pouco conhecimento acumulado e sistematizado, e é descritiva pois expõe características de uma determinada população. Esse tipo de pesquisa não tem compromisso com a explicação dos fenômenos, mas sim com a precisão da observação, o que exige técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionários e entrevistas

estruturadas, onde busca-se descrever, registrar, analisar e interpretar os dados sem manipulá-los (Marconi e Lakatos, 2005). Para Gil (2022) as pesquisas descritivas juntamente com as exploratórias são as mais utilizadas quando há uma preocupação com a atuação prática de algo, como estudar o nível de atendimento de uma norma por uma instituição.

A pesquisa tem abordagem quantitativa, conforme Nascimento (2016) essa técnica emprega medidas padronizadas com respostas previamente definidas, possibilitando a organização dos dados de forma objetiva e realizando cálculos estatísticos para quantificar o nível de conformidade das notas explicativas.

Quanto aos meios, é uma pesquisa bibliográfica pela análise de artigos, livros, dissertações e teses buscando embasar o presente estudo e documental, pela análise das leis, normas, e fonte de dados que são as informações disponibilizadas nos sites institucionais dos Institutos Federais pesquisados.

3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA E FONTE DE DADOS

O objeto de estudo dessa pesquisa são os Institutos Federais de Educação (IFs) do Brasil, em que se optou pelo recorte temporal dos últimos cinco anos, ou seja, de 2020 a 2024, sendo a coleta realizada nos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais – RCPG's, disponíveis nos sítios eletrônicos dos respectivos IFs.

Para a seleção da amostra da pesquisa, inicialmente foi realizado um levantamento dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia com base na Lei nº 11.892/2008, que institui e regulamenta essas instituições, contendo a relação completa dos IFs existentes. Ao final desse levantamento, identificou-se um total de 38 unidades em funcionamento.

Vale destacar que, quando os dados contábeis não estavam acessíveis nos portais oficiais dos Institutos Federais no prazo de cinco anos após o encerramento do exercício financeiro analisado (período considerado para este estudo), foi necessário utilizar a Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação da Controladoria-Geral da União, conhecida como Fala.Br. Essa solicitação baseou-se no artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal, bem como nos artigos 10, 11 e 12 da Lei nº 12.527/2011 — a Lei Geral de Acesso à Informação Pública, que garante a qualquer cidadão o direito de requerer acesso a informações junto a órgãos públicos. Todos os pedidos de acesso à informação foram respondidos com o respectivo acesso ou justificativa para indisponibilidade.

Quanto ao *disclosure*, ou seja, para identificar o nível de evidenciação foi utilizado um *checklist* (quadro 2) elaborado a partir da lacuna dos itens 127 a 155 da NBC TSP 11 - Apresentação Das Demonstrações Contábeis confrontados em paralelo com o item 8.2 -

Estrutura das Notas Explicativas às DCASP - constante na Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público do MCASP. E, então foi construído o *checklist* de mensuração de conformidade baseado nesses itens, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 2 – Checklist de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11 (Continua)

Base Normativa NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS		
Item de Divulgação	Quesito	Subitem de Divulgação
Item 127	As notas explicativas devem:	
	1	(a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 132 a 139;
	2	(b) divulgar a informação requerida pelas NBCs TSP que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa;
	3	(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.
Item 128	4	As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item do balanço patrimonial, da demonstração do resultado, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e da demonstração dos fluxos de caixa deve ter referência cruzada entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e aquelas correspondentes apresentadas nas notas explicativas.
Item 129	As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:	
	5	(a) declaração de conformidade com as NBCs TSP (ver item 28);
	6	(b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 132);
	7	(c) informação de suporte sobre itens apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados;
	8	(d) outras divulgações, incluindo: (i) passivos contingentes (ver a NBC TSP 03) e compromissos contratuais não reconhecidos; e (ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade.

Item 130	9	Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser divulgada juntamente com a informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira informação se relacione com a demonstração do resultado e a última informação se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde for possível, deve ser mantida uma estrutura sistemática (padronizada) das notas explicativas.
Item 131	10	As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como componente separado das demonstrações contábeis.
Item 132	A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:	
	11	(a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;
	12	b) o grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de qualquer outra norma;
	13	(c) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Quadro 2 – Checklist de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11

Base Normativa NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS		
Item de Divulgação	Quesito	Subitem de Divulgação
Item 133	14	É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar a indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.
Item 134	15	Ao decidir se determinada política contábil específica deve, ou não, ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporciona aos usuários melhor compreensão da forma com que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na situação patrimonial. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre opções permitidas nas NBCs TSP.
Item 135	16	Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários de suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Quando a entidade possui entidades com operações significativas no exterior ou possui transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que ela evidencie as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Quando combinações no setor público tiverem ocorrido, as políticas utilizadas para a mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) e para a mensuração da participação dos acionistas não controladores devem ser divulgadas.
Item 136	17	A política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os valores associados a períodos anteriores e ao corrente não sejam materiais. É também adequado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelas NBCs TSP, mas que tenha sido selecionada e aplicada.

Item 137	18	A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 140) que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.
Item 138	No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar, significativamente, os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Ex.:	
	19	(a) se ativos são propriedades para investimento; (b) se os acordos para o suprimento de produtos e/ ou serviços que envolvem a utilização de ativos são arrendamentos; (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e (d) se a essência da relação entre a entidade que elabora as demonstrações contábeis e outras entidades indica que essas outras entidades são controladas pela entidade que elabora as demonstrações contábeis.

Quadro 2 – Checklist de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11

Base Normativa NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS		
Item de Divulgação	Quesito	Subitem de Divulgação
Item 139	20	Algumas divulgações feitas de acordo com o item 137 são exigidas por outras normas. Por exemplo, a NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades exige que a entidade divulgue os julgamentos que realizou para determinar se exerce o controle sobre outra entidade. A NBC TSP 06 requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da propriedade mantida para venda no curso ordinário da atividade comercial, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.
Item 140	21	A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca (a) dos principais pressupostos relativos ao futuro e (b) de outras abordagens principais a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis, que tenham risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e de passivos durante o próximo período. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca: (a) da sua natureza; e (b) do seu valor contábil à data das demonstrações contábeis.
Item 141	22	Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos sobre esses ativos e passivos ao término do período de reporte. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados, passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados, tais como obrigações de pensão. Essas estimativas envolvem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

Item 142	23	Os principais pressupostos e outras principais abordagens a respeito de incerteza das estimativas, divulgados de acordo com o item 140, relacionam-se a estimativas cujos julgamentos requeridos são os mais difíceis, subjetivos ou complexos a serem exercidos pela administração. Na medida em que o número de variáveis e de pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, conseqüente e proporcionalmente, a probabilidade de ajuste material dos valores contábeis de ativos e de passivos.
Item 143	24	As divulgações descritas no item 140 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa no próximo período contábil se, à data das demonstrações contábeis, os ativos e os passivos forem mensurados pelo valor justo com base em preços de mercado recentemente observados (os valores justos podem alterar-se materialmente no próximo período, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras abordagens a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis).
Item 144	25	As divulgações descritas no item 140 são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza de estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos dessas divulgações são: (a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;

Quadro 2 – Checklist de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11

Base Normativa NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS		
Item de Divulgação	Quesito	Subitem de Divulgação
Item 144	25	(b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade; (c) a resolução esperada para uma incerteza e a variedade de desfechos possíveis ao longo do próximo período social em relação aos valores contábeis dos ativos e dos passivos impactados; e (d) a explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza permaneça sem solução.
Item 145	26	Não é necessária a divulgação de previsões ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 140.
Item 146	27	Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas ao término do período de reporte. Nessas circunstâncias, a entidade deve divulgar, dentro do que for razoavelmente possível e com base no conhecimento existente, aqueles resultados que, no próximo período contábil, sejam diferentes dos pressupostos e poderiam requerer ajustes materiais nos valores contábeis dos ativos e passivos impactados. Em todos os casos, a entidade deve divulgar a natureza e o valor contábil do ativo ou do passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.
Item 147	28	As divulgações descritas no item 137, acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, não se relacionam com a divulgação das principais fontes das incertezas das estimativas descritas no item 140.

Item 148	29	<p>148A. A entidade deve divulgar informação que possibilite aos usuários das demonstrações contábeis avaliar os objetivos, as políticas e os processos de gestão do capital dessa entidade.</p> <p>148B. Para cumprir com o item 148A, a entidade deve evidenciar o seguinte:</p> <p>(a) informação qualitativa sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar:</p> <p>(i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;</p> <p>(ii) se a entidade está sujeita a exigências de capital impostas externamente, a natureza dessas exigências e a forma como são integradas na gestão de capital; e</p> <p>(iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;</p> <p>(b) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital.</p> <p>Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de dívidas subordinadas) como parte do capital. Outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de hedge de fluxos de caixa);</p> <p>(c) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) em relação ao período anterior;</p> <p>(d) indicação do cumprimento, ou não, durante o período, das eventuais exigências de capital impostas externamente a que a entidade está ou esteve sujeita;</p> <p>(e) caso a entidade não tenha atendido a essas exigências externas de capital, as consequências dessa não observância.</p> <p>Essas informações devem se basear nas informações prestadas internamente pelo pessoal chave da gestão da entidade.</p>
----------	----	--

Quadro 2 – Checklist de Evidenciação da Estrutura das Notas Explicativas – MCASP e NBC TSP 11

Base Normativa NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS		
Item de Divulgação	Quesito	Subitem de Divulgação
Item 148	29	<p>148C. A entidade pode gerir o capital de várias formas e pode estar sujeita a diferentes exigências no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exerçam a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada das exigências de capital e da forma como ele é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita. Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido</p> <p>148D. No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (put) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na medida em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis):</p> <p>(a) dados quantitativos sintéticos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;</p> <p>(b) seus objetivos, políticas e processos de gestão de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando exigido a fazer pelos detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação ao período anterior;</p> <p>(c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e</p> <p>(d) informação sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado.</p>

Item 149	A entidade deve divulgar nas notas explicativas:	
	30	(a) o montante de dividendos, ou outras distribuições similares, propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem publicadas e não reconhecido como distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente
	31	a quantia de quaisquer dividendos preferenciais cumulativos, ou outras distribuições similares, não reconhecidos.
Item 150	A entidade deve divulgar, caso não sejam divulgadas em outro lugar nas demonstrações contábeis, as seguintes informações:	
	32	(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição onde ela opera;
	33	(b) a descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades;
	34	(c) a referência à legislação relevante que rege as operações da entidade;
	35	(d) o nome da entidade controladora e a entidade controladora da entidade econômica em última instância (onde for aplicável)
36	(e) se é entidade com prazo de duração limitado, a informação sobre o tempo da sua duração.	
Itens 151 e 152	Eliminados	
Itens 153 a 155	Não convergidos	

Fonte: Elaborado pelos autores - Com base na NBC TSP 11 e MCASP.

Destaca-se que o *checklist* de mensuração do nível de evidenciação, embora tenha sido elaborado com base em normativos consolidados — a NBC TSP 11 e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) —, não foi submetido a um processo formal de validação por especialistas ou a pré-teste. A literatura da área recomenda esses procedimentos como forma de aprimorar instrumentos de pesquisa; entretanto, entende-se que a utilização de critérios diretamente extraídos de normativos oficiais contribui para a consistência e adequação do *checklist* aos objetivos do estudo. Ainda assim, reconhece-se essa ausência como uma limitação, que pode ser considerada em investigações futuras que venham a aprofundar ou aperfeiçoar o instrumento utilizado.

A leitura dos 190 relatórios contábeis foi realizada individualmente, por ano, de maneira a identificar nas Notas Explicativas dos Relatórios Contábeis cada um dos 36 subitens de divulgação. Com suporte de planilhas do *Office Excel*®, os quesitos foram pontuados numa escala de avaliação de múltipla escolha, de acordo com o seu atendimento ou não: onde foi atribuído 2 pontos, em caso de atendimento total, 1 ponto, em caso de atendimento parcial e 0 ponto, de não atendimento. A pontuação atribuída a cada quesito que compõe o nível de evidenciação é aditiva, podendo atingir até 72 pontos.

Destaca-se que alguns quesitos do *checklist* de divulgação são condicionados à ocorrência de determinados fatos específicos. Assim, nos casos em que esses fatos não ocorreram ou não houve indícios de sua ocorrência nas Notas Explicativas analisadas, os

respectivos itens foram pontuados com zero. Esse é o caso, dos quesitos 2, 3, 8 a 10, 12, 15 a 27. Já os quesitos 29, 30, 31 e 36 foram automaticamente classificados como Não Aplicáveis (N/A), por tratarem de práticas que não se configuram como procedimentos usuais nos Institutos Federais de Educação. E quanto aos quesitos 1, 6 e 28, embora presentes também foram pontuados com 0 por estarem repetidos com maior nível de detalhamento em outros quesitos do próprio instrumento de análise. Vale ressaltar que na avaliação não foi atribuída pontuação em função da quantidade ou da qualidade do item divulgado, à verificação limita-se a divulgação ou não da informação, em conformidade com os critérios estabelecidos pela Norma.

Dessa forma, o nível de evidenciação atribuído a cada instituição foi obtido mediante a divisão da soma dos pontos obtidos pela pontuação total possível de ser atingida. Assim quanto mais itens atendidos pela entidade, maior o seu nível de evidenciação, conforme segue:

$$NE = \sum a / (N - N/A)$$

Em que:

NE = Nível de Evidenciação

N = total de critérios

N/A = nº de itens não aplicáveis

a = nº de itens atendidos

3.3 NÍVEIS DE EVIDENCIAÇÃO E ESTRATIFICAÇÃO

Com base nos resultados obtidos por meio da aplicação da equação acima mencionada, os níveis de evidenciação foram organizados e analisados conforme a classificação por quartis, conforme metodologia adotada por Nascimento *et al.* (2015). A categorização contempla quatro níveis: o Nível 1, classificado como “Ótimo”, corresponde às instituições que apresentam nível de evidenciação entre 75% e 100%; o Nível 2, denominado “Bom”, abrange aquelas com percentuais entre 50% e 75%; o Nível 3, correspondente ao nível “Suficiente”, compreende os percentuais entre 25% e 50%; e, por fim, o Nível 4, classificado como “Insuficiente”, refere-se aos Institutos que apresentaram nível de evidenciação entre 0% e 25%. Essa estratificação permitiu uma análise comparativa mais precisa entre as instituições avaliadas quanto ao grau de transparência evidenciado.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os quesitos do *checklist* foram avaliados com base na análise das Notas Explicativas disponibilizadas anualmente nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral, permitindo a mensuração do nível de evidenciação de cada Instituto Federal (IF) ao longo dos anos. O *checklist* é composto por 36 quesitos, distribuídos em cinco categorias que contemplam os principais aspectos exigidos em termos de divulgação contábil. As categorias são: Estrutura das Notas Explicativas (10 quesitos), Divulgação de Políticas Contábeis (10 quesitos), Divulgação de Estimativas Contábeis (8 quesitos), Gestão de Capital (1 quesito) e Outras Divulgações (7 quesitos). Essa classificação busca garantir uma análise abrangente e padronizada das informações que devem ser evidenciadas pelas entidades públicas em suas demonstrações contábeis.

A primeira categoria analisada foi estrutura das Notas Explicativas, referente aos itens 128 a 131 da NBC 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, que tratam das exigências mínimas de divulgação nas notas explicativas das demonstrações contábeis. Entre eles, destacam-se, o quesito 4 que trata da necessidade de apresentação sistemática das notas e a referência cruzada entre cada item das demonstrações contábeis, o quesito 5 trata da exigência da declaração explícita de conformidade das demonstrações com as NBC TSP, reforçando a credibilidade e a aderência às normas contábeis do setor público e o quesito 7 que traz a necessidade de informações de suporte para os itens apresentados nas demonstrações, obedecendo à mesma ordem em que esses elementos são divulgados, o que favorece a rastreabilidade e a compreensão dos dados. Nesses quesitos 18 instituições foram pontuadas com atendimento total.

Já na categoria de Políticas Contábeis foram analisados os itens 132 a 139, que tratam da divulgação do resumo das políticas contábeis significativas e as bases de mensuração utilizadas, informações essenciais para a compreensão das demonstrações contábeis. Alguns quesitos são determinantes como o quesito 11 que determina a evidenciação da base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações, como custo histórico, valor justo ou valor recuperável, informação crucial para contextualizar os saldos apresentados e permitir adequada análise por parte dos usuários, este quesito foi evidenciado em sua totalidade por 23 instituições. Já o quesito 13 exige a divulgação de políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a interpretação das informações financeiras, como o regime adotado no reconhecimento das receitas e das despesas durante a preparação e análise dos resultados financeiros, patrimoniais e orçamentários, especialmente quando adotadas práticas específicas

previstas nas normas ou em situações particulares da entidade, neste quesito 21 instituições cumpriram a obrigação de divulgação. Por fim o quesito 14 complementa essas exigências, prevendo que a entidade deve informar categorias de ativos e passivos a que se aplica cada base de mensuração, assegurando transparência quanto aos critérios adotados, foram cumpridos por 21 instituições.

Outra categoria analisada foi a ref. aos itens 149 e 150 da NBC TSP 11, que estabelecem informações que devem ser divulgadas nas notas explicativas para assegurar a transparência e a completude das demonstrações contábeis. Destacam-se o quesito 32 que exige a divulgação do domicílio e da forma jurídica da entidade, bem como a jurisdição onde ela opera; o quesito 33 prevê a descrição da natureza das operações e das principais atividades, permitindo ao usuário compreender o contexto de atuação da instituição; o quesito 34 requer a referência à legislação relevante que rege as operações, reforçando a conformidade normativa; e o quesito 35 dispõe sobre a divulgação do nome da entidade controladora e da entidade econômica em última instância, quando aplicável, o que favorece a rastreabilidade organizacional e a identificação de vínculos institucionais. Neste bloco, nenhum Instituto Federal apresentou integralmente todos esses itens de forma simultânea. Observou-se que, em alguns casos, havia divulgação de determinados elementos, como o domicílio e forma jurídica, ou a descrição das principais atividades, enquanto em outros eram atendidos aspectos como a legislação aplicável ou a identificação da entidade controladora. Entretanto, a presença dessas informações ocorreu de forma fragmentada, sem que houvesse um atendimento conjunto e completo de todos os quesitos. Com relação aos demais itens normativos os respectivos quesitos foram pontuados conforme mencionado anteriormente nos procedimentos metodológicos.

4.1 DOS NÍVEIS DE EVIDENCIAÇÃO

Considerando o conjunto dos Institutos Federais analisados, o nível médio geral de evidenciação foi de **61,26%**, valor que revela um desempenho intermediário em termos de transparência das informações contábeis. Esse percentual indica que, em média, pouco mais da metade dos requisitos avaliados foram atendidos pelas instituições, o que demonstra avanços, mas ainda evidencia espaço relevante para melhorias. Ao mesmo tempo em que alguns institutos superam amplamente essa média, atingindo patamares acima de 80%, outros apresentam resultados bastante inferiores, o que reduz o índice global e reforça a heterogeneidade observada. Assim, o valor médio de 61,26% deve ser interpretado com

cautela, pois, embora represente uma tendência geral, ele mascara as disparidades significativas entre as instituições com alto desempenho e aquelas com níveis críticos de evidenciação.

De forma a ilustrar esses resultados bem como atender ao objetivo proposto desse estudo, a Tabela 1 apresenta os níveis de evidenciação relativos à estrutura das Notas Explicativas, permitindo uma visualização detalhada dessas diferenças e a comparação entre os institutos.

Tabela 1 – Nível de Evidenciação das Notas Explicativas

Níveis	Estratificação	NE – Nível de Evidenciação	%
Nível 1	Ótimo	0,75 – 1,0	35%
Nível 2	Bom	0,50 – 0,75	42%
Nível 3	Suficiente	0,25 – 0,50	12%
Nível 4	Insuficiente	0,0 – 0,25	11%
Total	-	-	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Na Tabela 1 pode-se observar que o maior número das instituições (42%) se encontra no Nível 2 – Bom, com NE variando entre (0,50 e 0,75). Esse resultado indica que, embora as instituições apresentem informações contábeis com relativa completude e clareza, ainda há espaço para aprimoramentos que possibilitem alcançar o nível máximo de conformidade.

No extremo superior da classificação 35% das instituições atingiram o Nível 1 – Ótimo (35%), composto por instituições com NE entre (0,75 e 1,0), evidenciando elevada aderência às exigências normativas e boas práticas de prestação de contas, em consonância com as diretrizes da NBC TSP 11. Esse grupo constitui um referencial positivo que pode subsidiar análises comparativas e adoção de boas práticas pelas demais instituições entre os Institutos, visando a difusão de práticas mais consistentes e padronizadas de divulgação.

O terceiro grupo mais representativo, com 12% das instituições situam-se no Nível 3 – Suficiente, com NE entre (0,25 e 0,50). Esse patamar sinaliza que, apesar de haver divulgação de parte das informações exigidas, persistem lacunas significativas, que podem comprometer a transparência e a capacidade de análise por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Logo em seguida, com 11% das instituições atingiram o Nível 4 – Insuficiente com NE entre (0,0 a 0,25), revelando deficiências significativas no atendimento às exigências de evidenciação. Essa baixa conformidade pode limitar o controle social e a *accountability*,

especialmente considerando-se que as notas explicativas exercem papel fundamental na contextualização e detalhamento das informações presentes nas demonstrações contábeis.

De forma agregada, os dados revelam que 77% dos Institutos Federais encontram-se nos níveis Ótimo ou Bom, o que pode ser interpretado como um indicativo de avanço no atendimento às práticas recomendadas. Entretanto, a presença de 23% nos níveis Suficiente ou Insuficiente, demonstra a necessidade de políticas institucionais e ações de capacitação voltadas à melhoria da qualidade e abrangência das informações divulgadas, de modo a consolidar a transparência como um valor organizacional.

Importa destacar que nenhum Instituto atingiu o nível máximo de evidenciação durante o período coberto por este estudo, conforme resultados demonstrados na Tabela 2.

Tabela 2 – Nível Médio de Evidenciação por Instituto

Instituição	NE %	Instituição	NE %	Instituição	NE %
IFS	90%	IFF	70%	IFRS	53%
IFPR	85%	IFGOIANO	70%	IFB	50%
IFC	85%	IFAL	70%	IF BAIANO	48%
IFSUL DE MINAS	85%	IFMG	69%	IFMS	48%
IFRR	85%	IFES	68%	IFFAR	45%
IFMA	80%	IFMT	68%	IFG	45%
IFSC	79%	IFPI	66%	IFPE	35%
IFNMG	78%	IFSP	65%	IFRN	35%
IFTO	77%	IF SUDESTE MG	63%	IFPA	34%
IFCE	77%	IFAM	62%	IFAP	20%
Instituição	NE %	Instituição	NE %	Instituição	NE %
IFRJ	75%	IFBA	61%	IF SERTÃO PE	15%
IFAC	73%	IFTM	60%	IFRO	14%
IFSUL	70%	IFPB	55%		

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

A análise da Tabela 2 evidencia diferenças expressivas no nível médio de evidenciação entre os Institutos Federais analisados. No grupo com melhor desempenho, destaca-se o Instituto Federal de Sergipe (IFS), que obteve o maior percentual de evidenciação, atingindo 90%. Em seguida, encontram-se o Instituto Federal do Paraná (IFPR), Instituto Federal Catarinense (IFC), o Instituto Federal do Sul de Minas Gerais (IFSUL DE MINAS) e o Instituto Federal de Roraima (IFRR), todos com 85%, revelando práticas

consistentes de divulgação das informações contábeis. Também merece menção o Instituto Federal do Maranhão (IFMA), com 80%, que se mantém acima da média geral. Esses resultados indicam maior aderência às normas e comprometimento com a transparência institucional, refletindo processos internos mais estruturados para a prestação de contas à sociedade.

No extremo oposto, observa-se um desempenho significativamente inferior em algumas instituições. O Instituto Federal de Rondônia (IFRO) que apresentou o menor nível de evidenciação, com apenas 14%, seguido pelo Instituto Federal do Sertão Pernambucano (IF Sertão PE) com 15% e pelo Instituto Federal do Amapá (IFAP), com 20%. Esses baixos percentuais sugerem fragilidades no cumprimento das exigências legais de divulgação, além de possíveis lacunas na gestão e organização das informações contábeis.

De forma geral, o intervalo entre o maior e o menor índice é bastante amplo — variando de 90% a 14% — evidenciando uma heterogeneidade significativa no grau de transparência contábil entre os Institutos Federais. Tal disparidade reforça a necessidade de ações coordenadas para nivelar as práticas de divulgação, garantindo que todas as instituições atendam de forma uniforme às exigências previstas na legislação e nas normas aplicáveis, de modo a fortalecer a transparência pública e a prestação de contas.

4.2 DA EVOLUÇÃO NO PERÍODO

Ao longo do período analisado, percebe-se um avanço no nível de evidenciação das Notas Explicativas, conforme demonstrado a seguir na Tabela 3.

Tabela 3 – Evolução do Nível de Evidenciação (Continua)

Instituto	Evolução do Nível de Evidenciação (%)				
	2020	2021	2022	2023	2024
IFS	90%	90%	90%	90%	90%
IFPR	85%	85%	85%	85%	85%
IFC	85%	85%	85%	85%	85%
IFSUL DE MINAS	85%	85%	85%	85%	85%
IFRR	85%	85%	85%	85%	85%
IFMA	80%	80%	80%	80%	80%

IFSC	75%	80%	80%	80%	80%
IFNMG	50%	75%	75%	95%	95%
IFTO	75%	80%	80%	75%	75%
IFCE	70%	70%	80%	80%	85%
IFRJ	75%	75%	75%	75%	75%
IFAC	45%	80%	80%	80%	80%
IFSUL	70%	70%	70%	70%	70%
IFF	70%	70%	70%	70%	70%
IFGOIANO	70%	70%	70%	70%	70%
IFAL	70%	70%	70%	70%	70%
IFMG	65%	65%	65%	65%	85%
IFES	50%	50%	80%	80%	80%
IFMT	60%	70%	70%	70%	70%
IFPI	65%	65%	65%	65%	70%
IFSP	65%	65%	65%	65%	65%
IF SUDESTE MG	55%	65%	65%	65%	65%
IFAM	80%	80%	80%	35%	35%
IFBA	50%	60%	65%	65%	65%
IFTM	60%	60%	60%	60%	60%
IFPB	60%	60%	60%	60%	35%
IFRS	45%	55%	55%	55%	55%

Evolução do Nível de Evidenciação (%)

Instituto	2020	2021	2022	2023	2024
IFB	50%	50%	50%	50%	50%
IFMS	40%	50%	50%	50%	50%
IFFAR	45%	45%	45%	45%	45%
IFPE	35%	35%	35%	35%	35%
IFRN	35%	35%	35%	35%	35%
IFAP	20%	20%	20%	20%	20%

IF SERTÃO PE	15%	15%	15%	15%	15%
IFRO	10%	10%	10%	20%	20%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Ao analisar a evolução da apresentação das notas explicativas no período entre 2020 e 2024, observa-se um cenário de avanços pontuais, mas ainda marcado por grande heterogeneidade entre os Institutos Federais. Algumas instituições, como o IFNMG, apresentaram um crescimento expressivo, saindo de 50% em 2020 para 95% em 2023 e mantendo esse patamar em 2024, evidenciando um esforço consistente de adequação à NBC TSP 11. Também merecem destaque o IFMG e o IFES e que elevou seu percentual de 65% para 85%, e 50% para 80% respectivamente. Alguns Institutos como é o caso do IFS, IFPR, IFC, IFSUL de Minas e IFRR, mantiveram níveis altos de conformidade igual ou maior que 85% ao longo do período, sinalizando estabilidade e boa prática na divulgação das informações. Esses casos demonstram que, com ações de padronização e alinhamento normativo, é possível alcançar avanços significativos em um curto intervalo de tempo.

No entanto, o contrário também é identificado, constata-se que sete Institutos Federais apresentaram redução no nível de evidenciação ao longo do período analisado. Entre eles, o caso mais expressivo é o do IFAM, que sofreu uma queda de 45 pontos percentuais, passando de 80% em 2020 para apenas 35% em 2024. O IFPB apresentou retração de 25 pontos percentuais (de 60% para 35%), já o IFTO, embora tenha retornado ao mesmo valor inicial de 75% em 2024, apresentou oscilações negativas no período intermediário, sinalizando instabilidade nas práticas de divulgação.

Outros casos, mantiveram praticamente os mesmos índices ao longo de todo o período analisado, sugerindo ausência de avanços efetivos e uma possível prática de mera repetição das demonstrações ano após ano. É o caso do Instituto Federal de Brasília (IFB) com 50% constantes de 2020 a 2024, o Instituto Federal Farroupilha (IFFAR) com 45%, o Instituto Federal de Pernambuco (IFPE) com 35% e o Instituto Federal Sertão Pernambuco (IF SERTÃO PE) estagnado em 15% no mesmo intervalo.

Importante ressaltar que o Instituto Federal Baiano, o Instituto Federal de Goiás e o Instituto Federal do Pará obtiveram nota zero em determinados anos analisados porque os arquivos encaminhados não puderam ser lidos, o que impossibilitou o uso das informações e resultou na ausência de dados completos para esses períodos.

Embora o objetivo deste trabalho não tenha sido avaliar a qualidade das informações divulgadas, mas sim verificar a conformidade da divulgação conforme os critérios estabelecidos pela Norma, realizou-se a leitura da Declaração do Contador, disponível nas

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis. Esta análise permitiu identificar alguns desafios recorrentes enfrentados por diversos Institutos, como IFAM, IFTO, IFAL, IFNMG e IFMA. Entre as principais dificuldades relatadas estão a insuficiência de servidores na contabilidade e setores afins, a falta de programas de capacitação continuada aos servidores, a ausência de mapeamento sistemático dos processos e a carência na implementação de políticas contábeis mais eficazes, além da inexistência ou limitação de sistemas contábeis integrados. Esses fatores, em conjunto, impactam negativamente a agilidade na elaboração e divulgação das informações contábeis, comprometendo tanto a tempestividade quanto, potencialmente, a qualidade das demonstrações apresentadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste estudo, foi possível compreender que a padronização das notas explicativas é fundamental para assegurar a comparabilidade, a clareza e a consistência das informações contábeis apresentadas pelas instituições públicas. Essa padronização é fortalecida pela convergência às normas internacionais, fazendo com que tanto os usuários internos - que necessitam de dados claros e organizados para a gestão e tomada de decisão – quanto os usuários externos, como órgãos de controle, pesquisadores e a sociedade em geral - que demandam informações transparentes e confiáveis para exercer o controle social e acompanhar a execução dos recursos públicos – possam acessar conteúdos de qualidade. A adoção de práticas padronizadas assegura que todos tenham acesso a um nível mínimo e consistente de divulgação, favorecendo a transparência e a *accountability*.

O presente capítulo teve como propósito analisar o nível de evidenciação da estrutura das notas explicativas publicadas nos 190 relatórios contábeis anuais dos Institutos Federais com base nas informações divulgadas nos anos de 2020 a 2024, permitindo mensurar a evolução, identificar lacunas e comparar o desempenho entre as instituições. A análise foi realizada através da aplicação de um *checklist* elaborado a partir da NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

De forma geral, os resultados apontaram um nível médio de evidenciação de 61,26%, caracterizando um desempenho intermediário. Observou-se uma grande heterogeneidade entre os Institutos Federais, com percentuais que variaram de 90% a 14%, demonstrando que, embora existam exemplos positivos de conformidade elevada, persistem instituições com baixa aderência às exigências normativas. Além disso, foi possível identificar tanto casos de evolução significativa quanto situações de estagnação ou retrocesso, evidenciando a necessidade de políticas mais consistentes para uniformizar o nível de transparência.

É importante ressaltar que os quesitos do *checklist* correspondem às exigências da NBC TSP 11, representando o padrão esperado de evidenciação contábil no setor público. Assim, ainda que parte considerável das instituições apresente desempenho satisfatório, os resultados revelam que há espaço relevante para avanços. Este estudo mostrou ainda a importância de os Institutos Federais fortalecerem seus processos internos, promover capacitação contínua e adotar práticas padronizadas, de modo a assegurar que todas as informações exigidas sejam devidamente divulgadas, consolidando a transparência como um valor permanente e não apenas como uma obrigação normativa.

REFERÊNCIAS

- ABREU, M. H. de.; FILHO, J. E. B. 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. **Revista Caderno de Finanças Públicas**. Brasília, DF, v. 17, n. 1, mar/2020. DOI: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2017.29>. Acesso em: 12 abr. 2025.
- ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- AQUINO, W. de; SANTANA, A. C. de. **Caderno de Estudos da FIPECAFI/ FEA-USP**, São Paulo, SP, n. 5, jun, 1992. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1413-92511992000200002>. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5575>>. Acesso em: 11 out. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre a criação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e dá outras exceções. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm>. Acesso em: 10 de out. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e dos órgãos da Administração Direta e Indireta. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 mar. 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10 de out. 2024.
- BRASIL. Lei de Acesso à Informação. **Lei ordinária n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 10 de out. 2024.
- BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 04 de mai. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 10 de jul. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 25 de jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2024.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Instrução Normativa STN nº 05, de 6 de novembro de 1996. Institui o **Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI**. Diário Oficial da União, Brasília, 1996.

CASTRO, D. P. D. **Auditoria, contabilidade e controle interno no Setor Público**. São Paulo, Atlas, 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. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rap/v46n1/v46n1a08.pdf>>. Acesso em: 12 de out. 2024.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2009, São Paulo. Anais. São Paulo, 2009.

GAMA, J. R.; RODRIGUES, G. M. Transparency and access to information: A study of demand for accounting information in Brazilian federal universities. **Revista TransInformação**, Campinas, v. 28, p. 47-57, jan/abr/2016. DOI: <https://doi.org/10.1590/2318-08892016002800004>. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/tinf/a/zNQffWsf5rW7phtphYLn5Lg/abstract/?lang=pt>>. Acesso em 14 de out. 2024.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLLO, V.; SHULZ, S. J.; ROSA, F. S. da; Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **Revista ConTexto**. Porto Alegre, RS, v. 14, n. 27, p. 104-116, mai/ago/2014. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/41595>. Acesso em: 13 jun. 2025.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Governance in the Public Sector: a governing body perspective. New York: IFAC, August 2001, Study 13. Disponível em: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf. Acesso em: 12 de jul. 2025.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The Lima declaration of guidelines on auditing precepts. Vienna: INTOSAI,

1998. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/LimaDeclaration.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2025.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: 12. ed., Editora Atlas, 2021. *E-book*.

KHAIR, A. A. Lei de Responsabilidade Fiscal - **Guia de orientação para as Prefeituras**. Brasília, 2001.

CARVALHO, L. N., LEMES, S. Padrões Contábeis internacionais do IASB: Um estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação. **Contabilidade Gestão E Governança**, 5(2). Recuperado de <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/208>. Acesso em: 15 jul. 2025.

LEMONS, K. C. da S.; MARQUES, A. V. C.; MIRANDA, G. J. *Disclosure* em Notas Explicativas: Uma revisão sistemática. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, RJ, v. 18, n. 2, mai/ago/2023. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v18i2.58113.

MAPURUNGA, P. V. R.; PONTE, V. M. R.; COELHO, A. C. D.; MENESES, A. F. Determinantes do nível de *disclosure* de instrumentos financeiros derivativos em firmas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 263-278, set./dez. 2011.

MARCONDES, R. C.; MIGUEL, L. A. P.; FRANKLIN, M. A.; Perez, G. Metodologia para trabalhos práticos e aplicados. **Conexão Inicial**, Editora Mackenzie, 2017. Disponível em: <https://www.mackenzie.br/fileadmin/ARQUIVOS/Public/6-pos-graduacao/upm-higienopolis/mestrado-doutorado/admin-desen-negocios/2020/Livro_Metodologia_trabalhos_praticos.pdf

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

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: 10 ed. Editora Saraiva, 2015.

MORÁS V. R.; KLANN R. C. Contabilidade do setor público: um estudo das redes sociais publicadas em periódicos internacionais. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, editora Unoesc, Joaçaba, SC, v. 15, n. 3, p. 1143-1168, set./dez. 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.18593/race.v15i3.10380>. Disponível em: <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>. Acesso em 15 de jun. 2025.

MOISÉS, J. A.; MENEGUELLO, R.; A desconfiança dos cidadãos nas instituições democráticas. **Revista Opinião Pública**. Campinas, SP, Vol. 16, nº 1, Junho, 2010, Encarte Tendências. p.251-267. Disponível em: https://www.cesop.unicamp.br/vw/1IMH7SKgwNQ_MDA_551ca_/Encartev16n1.pdf. Acesso em: 12 de jul. 2025.

NASCIMENTO, F. P. do. **Metodologia da Pesquisa Científica: teoria e prática – como elaborar TCC**. Brasília: Thesaurus, 2016. E-book capítulo 6.

NASCIMENTO, M. C. *et al.* Relato Integrado: Uma Análise do Nível de Aderência das Empresas do Novo Mercado aos Indicadores-Chave (KPIs) dos Capitais Não Financeiros. *In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, 15., 2015, São Paulo. **Anais**. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos152015/343.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2025.

OLIVEIRA, L. C. F. *et al.* Análise da compreensibilidade dos relatórios contábeis de Propósito Geral das entidades do setor público. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis, PI, v. 5, n. 2, p. 16-32, dez/2018. DOI: <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2018.v5ed25948>.

OLIVEIRA, R. R., SILVA, A. M. C. de., MORAES, M. C. C. de. (2008). Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 5 - 11, out./dez. 2008. Disponível em: <http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/87/87>. Acesso em: 15 jul. 2025.

OTT, E. **Teoria da Contabilidade**. Rio Grande do Sul: Editora Unisinos, 2012. *E-book*.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability*: já podemos traduzir para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, p. 1343-1368, Nov/Dez, 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/g3xgtqkwFJS93RSnHFTsPDN/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 14 de out. 2024.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Transparência na Administração Pública: O que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista De Contabilidade Da UFBA**, v. 1 n. 1, p. 48–61, Set/Dez, 2007. DOI: <https://doi.org/10.9771/rcufba.v1i1.2579>. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/2579>. Acesso em: 10 de jul. 2025.

SANTOS, T. S. *et al.* Compreender a linguagem contábil: notas explicativas e relatório da administração como guias transformadores para o usuário intermediário. **Revista Contribuciones a Las Ciencias Sociales, São Jose dos Pinhais**, SP, v. 16, n. 11, p. 28817-28838, nov/2023. DOI: <https://doi.org/10.55905/revconv.16n.11-243>.

SEVERO PEIXE, B. C.; ROSA FILHO, C. da; PASSOS, G. de A.; Governança pública e *accountability*: Uma análise bibliométrica das publicações científicas nacionais e internacionais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, SC, v. 15, n. 36, p.77-96, jul/set. 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p77>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2018v15n36p77/39026>. Acesso em: 12 de jun. 2025.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOARES, M.; SCARPIN, E. J.; A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, Ago/Nov, 2010. DOI:

<https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>. Disponível em:
<https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1100>. Acesso em: 11 de jul. 2025.

SOUZA, B. M.; JESUS, R. F. A. de; SILVA, W. F. Confiança nas instituições e apoio à democracia brasileira entre 1995 e 2018. **Revista de Ciências Sociais da UFMS**, vol. 2, n. 24 (2021). DOI: <https://doi.org/10.36066/compcs.v2i24.12726>. Disponível em:
<https://periodicos.ufms.br/index.php/compcs/article/view/12726>. Acesso em: 12 de jul. 2025.

SOUZA, R. G. *et al.* O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: 14 ed. Editora Atlas, 2013. *E-book*.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 1-20, 2012.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G, M. Transparência das informações das universidades federais: estudo dos relatórios de gestão à luz dos princípios de governança, **Revista de Biliotecología y Ciencias de la Información**, n. 61, p. 1-18, 2015. DOI: 10.5195/biblios.2015.253. Disponível em:
<http://biblios.pitt.edu/ojs/index.php/biblios/article/view/253/240>. Acesso em 14 de abr. 2025.

CAPÍTULO 2 – ANÁLISE DOS FATORES ECONÔMICOS, SOCIAIS E INSTITUCIONAIS SOBRE O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA

RESUMO

O capítulo anterior do presente estudo revelou o percentual de **61,26%** de evidenciação das Notas Explicativas, um nível considerado intermediário com ressalvas significativas, apontando considerável heterogenia entre os órgãos. Neste capítulo, o objetivo é investigar quais fatores determinantes influenciaram no nível de evidenciação das notas explicativas dos

Institutos Federais de Educação, no período de 2020 a 2024. A pesquisa, de abordagem quantitativa e caráter descritivo, utiliza dados em painel e modelo de efeitos aleatórios, permitindo mensurar e testar hipóteses sobre a relação dessas variáveis com a transparência contábil. São analisados fatores como receitas próprias, porte institucional (ativo total e número de campi), quantidade de docentes, perfil profissional do gestor e PIB *per capita* à luz das teorias da Agência e dos Stakeholders e de estudos anteriores. Os resultados buscam identificar padrões, disparidades e possíveis determinantes da qualidade da divulgação, contribuindo para o aprimoramento da prestação de contas e para o fortalecimento da *accountability* no setor público educacional.

Palavras-Chave: Transparência Contábil, Notas Explicativas, Evidenciação, *Accountability*.

ABSTRACT

The previous chapter of this study revealed that 61,26% of explanatory notes were disclosed, a level considered intermediate with significant caveats, pointing to considerable heterogeneity among agencies. In this chapter, the objective is to investigate whether economic, social, and institutional variables influence the level of *disclosure* of explanatory notes in Federal Institutes of Education from 2020 to 2024. The research, which is quantitative and descriptive in nature, uses panel data and a random effects model, allowing for the measurement and testing of hypotheses about the relationship between these variables and accounting transparency. Factors such as own revenues, institutional size (total assets and number of campuses), number of teachers, professional profile of the manager, and GDP *per capita* are analyzed in light of Agency and Stakeholder theories and previous studies. The results seek to identify patterns, disparities, and possible determinants of *disclosure* quality, contributing to the improvement of *accountability* and the strengthening of *accountability* in the public education sector.

Keywords: Accounting Transparency, Explanatory Notes, *Disclosure*, *Accountability*.

1 INTRODUÇÃO

A evidenciação das informações contábeis através das Notas Explicativas representa um importante instrumento de transparência na administração pública, especialmente no

contexto das instituições federais de ensino. As notas complementam os demonstrativos contábeis ao fornecer detalhes adicionais que contribuem para a compreensão integral da situação patrimonial, orçamentária e financeira da entidade. Segundo Ott (2012), tais informações, se apresentadas apenas nos quadros sintéticos dos relatórios, poderiam comprometer a clareza e objetividade, o que reforça o papel das Notas Explicativas como meio qualificado de comunicação com os diversos stakeholders.

No capítulo anterior, foi identificado o nível de evidenciação quanto a estrutura das Notas Explicativas apresentada nos relatórios contábeis dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. Esse índice permitiu mensurar, de forma objetiva, o grau de transparência e detalhamento das informações contidas na estrutura das Notas Explicativas, adotando como referência critérios já utilizados na literatura científica sobre o tema, como os estudos de Jacques, Quintana e Macagnan (2013). Embora o índice revele importantes achados sobre o nível de divulgação das instituições analisadas, ele não explica, por si só, os fatores que podem estar influenciando esse comportamento.

Diversas variáveis de natureza econômica, social e institucional podem exercer influência sobre o nível de evidenciação contábil adotado por essas instituições. Estudos anteriores (JACQUES, QUINTANA e MAGAGNAN, 2013; ABU BAKAR e SALEH, 2011; PALMEIRAS e GRZYBWSKI, 2017) indicam que fatores como o volume de receitas próprias, o porte institucional, a qualificação dos gestores e até mesmo o PIB *per capita* são elementos relevantes que afetam o grau de transparência adotado. A literatura aponta, ainda, que instituições maiores ou mais pressionadas por demandas sociais e políticas tendem a adotar práticas mais amplas de *disclosure*, conforme preveem teorias como a Teoria da Agência e a Teoria dos Stakeholders.

Diante disso, o objetivo deste capítulo é identificar se é possível que variáveis econômicas, sociais e institucionais possam influenciar o nível de evidenciação das Notas Explicativas nos Institutos Federais de Educação, no período de 2020 a 2024. A partir da formulação e teste de hipóteses com base na literatura especializada, busca-se compreender: Quais fatores podem estar relacionados à maior ou menor transparência contábil nas instituições públicas de ensino, contribuindo para o aprimoramento da gestão e da *accountability* no setor público?

2 DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES

2.1 RECEITAS PRÓPRIAS

As receitas orçamentárias correntes são arrecadações que ocorrem dentro do exercício financeiro e que aumentam a disponibilidade financeira da instituição. (MCASP, 2024). No caso dos Institutos Federais de Educação são aquelas provenientes das mais diversas atividades desenvolvidas no âmbito institucional, com o objetivo de complementar o financiamento público, contribuir para a autonomia financeira da instituição, além de promover a sustentabilidade de suas ações. São receitas derivadas da locação de espaços físicos, como cantina, auditório e áreas para eventos, da cobrança de taxas de inscrição em processos seletivos, como concursos públicos e vestibulares, da realização de eventos culturais, científicos ou técnicos promovidos pelos próprios institutos, além da comercialização de produtos e serviços oriundos de suas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Neste caso, essas receitas aumentam a capacidade de investimento das instituições e possibilitam complementar ações e viabilizar a execução de políticas públicas. Segundo a teoria dos Stakeholders, quando há o aumento da arrecadação há o aumento do número de stakeholders internos e externos e conseqüentemente a pressão por mais transparência e divulgação de resultados também tende a intensificar. Quanto maior for a pressão da sociedade maior será a eficiência, eficácia e efetividade da gestão no uso dos recursos públicos, Slomski *et al* (2009).

Estudos como (JACQUES, QUINTANA e MAGAGNAN, 2013; MAINGOT, ZEGHAL, 2008;) corroboram com essa relação, quanto maior a instituição, em termos de volume de arrecadação melhor o nível de evidenciação financeiro e não financeiro e também o nível de transparência. Dessa forma, a combinação da teoria dos Stakeholders com evidências empíricas reforça a expectativa de uma correlação positiva entre a variável arrecadação de receita e nível de evidenciação das notas explicativas.

H1: Quanto maior for a arrecadação de receitas orçamentárias das instituições, maior é o nível de evidenciação das notas explicativas.

2.2 PORTE DA INSTITUIÇÃO

Conforme evidenciado na revisão sistemática conduzida por Abu Bakar e Saleh (2011), é possível observar que o porte da entidade, representado pelo volume de ativos, apresenta relação positiva com o nível de evidenciação contábil no setor público. Essa variável figura entre os fatores mais recorrentes nos estudos empíricos analisados, sugerindo que entidades

públicas maiores e mais acessíveis tendem a divulgar um volume mais amplo de informações, promovendo maior transparência e *accountability*.

De acordo com a Teoria da Agência (Jensen e Meckling, 1976), quando os gestores (agentes) administram grandes volumes de recursos, aumenta o risco de conflitos de interesse e a desconfiança por parte da sociedade (principal), que financia essas instituições por meio de tributos. Nesse sentido, quanto maior o porte da entidade (total de ativo, estrutura física), maior é a expectativa por parte da população e dos órgãos de controle de que haja uma divulgação mais detalhada e transparente das informações contábeis. Portanto, entidades com maior ativo total e com maior quantidade de campi tendem a apresentar níveis mais altos de evidenciação, como forma de fortalecer a confiança pública e legitimar sua atuação.

H2: Quanto maior for o porte da instituição em termos de ativo total da instituição e de números de campi maior é o nível de evidenciação das notas explicativas.

2.3 QUANTIDADE DE DOCENTES

A relação entre o tamanho da organização, em termos de docentes e o grau de transparência das informações divulgadas tem sido objeto de estudo no campo da administração pública. Um estudo realizado por Pessôa *et al.* (2018), concluiu que as universidades com um maior número de docentes tendem a apresentar níveis mais elevados de transparência, sobretudo no que diz respeito à quantidade e à qualidade das informações disponibilizadas em seus portais eletrônicos. Esse comportamento pode ser atribuído à maior capacidade administrativa e técnica dessas instituições, uma vez que dispõem de mais recursos humanos e estruturais. Além disso, instituições maiores tendem a possuir setores de tecnologia da informação e gestão da informação, o que facilita a organização e a divulgação nos websites. Dessa forma, o número de docentes não apenas reflete o porte da instituição, mas também representa um indicativo da sua complexidade organizacional e da amplitude de sua atuação acadêmica e social.

Complementando essa ideia está a lógica de Católico (2012) em que o aumento no número de docentes está geralmente associado ao aumento proporcional no número de estudantes. O que implica na necessidade de ampliação dos canais de comunicação e acesso à informação, buscando atender a uma comunidade acadêmica maior. Em contextos dessa natureza, a transparência e a evidenciação das informações tornam-se não apenas uma exigência legal ou institucional, mas uma condição operacional para o bom funcionamento das atividades acadêmicas e administrativas. Portanto, o volume de docentes pode ser considerado um fator importante da política de transparência influenciando diretamente a

forma como essas instituições evidenciam suas informações, inclusive nas notas explicativas de suas demonstrações contábeis. Diante disso, formula-se a hipótese de que quanto maior for a instituição em termos de docentes, maior será o nível de evidenciação das suas informações nas notas explicativas, uma vez que o porte docente está diretamente relacionado à complexidade e à necessidade de transparência institucional.

H3: Quanto maior for a instituição em termos de docentes, maior é o nível de evidenciação das suas informações das notas explicativas.

2.4 PERFIL PROFISSIONAL DO GESTOR

Segundo Jacques, Rasia e Ott (2012), nas companhias de capital aberto da Bovespa, as empresas com maior nível de governança corporativa tendem a divulgar informações contábeis de forma mais clara e completa, o que demonstra um compromisso maior com a transparência e a qualidade da evidenciação. Essa prática pode estar relacionada, entre outros fatores, à qualificação técnica dos profissionais que compõem a alta gestão dessas empresas. Quando os gestores possuem formação contábil ou afinidade com temas como controle, normatização e *accountability*, eles estão mais preparados para compreender a importância da transparência e aplicar corretamente os princípios contábeis, contribuindo para uma governança mais eficaz e alinhada às boas práticas de mercado.

Parece que o mesmo ocorre na administração pública, estudos como o de Palmeiras e Grzybovski (2017) indicam que há uma correlação entre o perfil do principal gestor das Instituições de Ensino Superior (IES) comunitárias (reitores) e os resultados observados nos balanços institucionais. Os dados sugerem que a formação profissional dos gestores desses Institutos está positivamente relacionada aos resultados alcançados e ao modelo de gestão adotado, em outras palavras, gestores com formação contábil ou afinidades demonstram melhor desempenho em processos decisórios, contribuindo para uma gestão mais eficiente e alinhada às boas práticas institucionais.

H4: Há relação do perfil do gestor, formado na área de Ciências sociais aplicadas, com o nível de evidenciação contábil dos Institutos Federais?

2.5 PIB *per capita*

O PIB *per capita* constitui um dos principais indicadores utilizados para mensurar o nível médio de riqueza produzida em uma economia, pois relaciona o volume total de bens e serviços gerados ao número de habitantes. Essa métrica, é amplamente empregada em estudos socioeconômicos, pois permite avaliar o padrão médio de renda e o potencial de

desenvolvimento de determinado território, oferecendo uma aproximação do bem-estar econômico disponível à população (IBGE, 2025). Ao sintetizar a capacidade produtiva e a dinâmica econômica local, o PIB *per capita* torna-se uma variável estratégica para análises comparativas, especialmente quando se busca compreender desigualdades regionais e diferenças na estrutura econômica entre municípios, estados ou países.

Nesse contexto, pesquisas como as de Akutsu e Pinho (2002) e Santana Júnior (2008) destacam que entes governamentais situados em regiões com maior riqueza relativa, refletida em PIB elevado, tendem a apresentar melhores condições materiais, financeiras, humanas e tecnológicas. Esses recursos possibilitam o desenvolvimento e a manutenção de portais eletrônicos mais estruturados, favorecendo a disponibilização de informações públicas em ambiente digital. Assim, municípios e estados economicamente mais robustos têm maior capacidade de investir em sistemas de informação, tecnologias de governo eletrônico e mecanismos de transparência ativa, o que contribui para ampliar a visibilidade das ações governamentais e fortalecer o acesso do cidadão às informações públicas.

H5: Quanto maior for o PIB *per capita* das regiões, maior é o nível de evidenciação das suas informações das notas explicativas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir o objetivo proposto foi realizada uma pesquisa descritiva de abordagem quantitativa, utilizando Análise de Dados em Painel (Panel Data) para explorar o nível de evidenciação, no período de 2020 a 2024.

Foi utilizado o modelo econométrico formulado por Haraldsson (2022), sendo estruturado como um modelo de efeitos aleatórios (Random Effects Model - REM), conforme indicado para estudos com variáveis quase invariantes ao longo do tempo. O modelo econométrico incluirá variáveis explicativas de natureza social, econômica e institucional.

O modelo é descrito conforme equação (2) abaixo apresentada, onde o NE representa o nível de evidenciação e foi tratado como variável dependente e busca identificar se existe relação com as variáveis explicativas independentes conforme abaixo:

$$NE_{i,t} = \beta_1 + \beta_2 REC_{i,t} + \beta_3 AT_{i,t} + \beta_4 CAMP_{i,t} + \beta_5 DOC_{i,t} + \beta_6 PERFG_{i,t} + \beta_7 PIB + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

O NE já foi encontrado no Capítulo 1 deste trabalho, a partir da pontuação de cada Instituto, como resultado de aplicação do *checklist*. A variável REC e AT, representam respectivamente, a Receita Própria Arrecadada, e o Ativo Total da Instituição, e são coletadas

nas Demonstrações Contábeis dispostas nos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais. A variável CAMP representa a Quantidade de Campi que cada Instituto possui, coletada nos sites das instituições. DOC diz respeito ao número de Docentes e foi coletado no Painel Estatístico do Censo da Educação Superior disponibilizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas (INEP). PERFG, refere-se ao Perfil do Gestor, ou seja, a sua área de formação acadêmica, foi medida por uma variável dummy e verificada primeiramente no Relatório de Gestão da instituição e confirmada, através de consulta pública aos respectivos Currículos Lattes, na Plataforma Lattes, mantida como um padrão nacional no registro de estudantes e pesquisadores do país (CNPq, 2025). Por fim a variável PIB refere-se ao Produto Interno Bruto *per capita* coletado em reais, por Estado, obtido no banco de dados do IBGE com estimativa dos anos não disponíveis.

As variáveis selecionadas possuem sustentação teórica realizada anteriormente e detalhados no Quadro 3:

Quadro 3 – Variáveis analisadas (Continua)

Variáveis	Proxy	Descrição	Fonte	Sinal Esperado
REC	Total da Receita Arrecadada	Quanto maior a instituição, em termos de volume de arrecadação melhor o nível de evidenciação financeiro e não financeiro e também o nível de transparência.	Teoria dos Stakeholders; Jacques, Quintana e Magagnan (2013); Maingot Zeghal (2008)	+
AT	Total do Ativo	Entidades com maior ativo total tendem a apresentar níveis mais altos de evidenciação, como forma de fortalecer a confiança pública e legitimar sua atuação.	Abu Bakar e Saleh (2011)	+

Variáveis	Proxy	Descrição	Fonte	Sinal Esperado
CAMP	Número de Campi	Quanto maior o porte da entidade, maior é a expectativa por parte da população e dos órgãos de controle de que haja uma divulgação mais detalhada e transparente das informações contábeis	Teoria da Agência	+
DOC	Número de Docentes	Quanto maior for a instituição em termos de docentes, maior será o nível de evidenciação das suas informações.	Pessôa <i>et al.</i> (2018); Católico (2012)	+

PERFG	Perfil do Gestor	Há relação do perfil do gestor, formado na área de Ciências sociais aplicadas, com o nível de evidênciação contábil.	Jacques, Rasia e Ott (2012); Palmeiras e Grzybovski (2017)	+
PIB	PIB <i>per capita</i>	Estados economicamente mais robustos tendem a apresentar maior nível de transparência e divulgação das suas informações.	Akutsu e Pinho (2002) e Santana Júnior (2008)	+

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

3.1 ESPECIFICAÇÃO DO MODELO ECONÔMÉTRICO

Para investigar os determinantes do nível de evidênciação dos Institutos Federais, estimaram-se inicialmente diferentes especificações de modelos em painel, a saber: modelo pooled (MQO agrupado), modelo com efeitos fixos e modelo com efeitos aleatórios. A seleção do estimador mais adequado foi conduzida com base em testes estatísticos consagrados na literatura econométrica, levando em consideração a estrutura do painel e as características das variáveis explicativas.

Inicialmente, aplicou-se o teste de efeitos fixos redundantes (Redundant Fixed Effects – Likelihood Ratio) com o objetivo de verificar a necessidade de controlar efeitos fixos ao longo do tempo. Os resultados indicaram que o modelo com efeitos fixos temporais (period fixed effects) não rejeita a hipótese nula de interceptos temporais comuns ($p = 0,9647$), evidenciando a ausência de efeitos fixos associados aos períodos analisados e sugerindo a adequação do modelo pooled sob essa dimensão. Ressalta-se que o modelo com efeitos fixos no corte transversal (cross-section fixed effects) não foi estimável, em razão de problemas de quase singularidade da matriz, associados à presença de variáveis invariantes ou com baixa variação temporal, como região e produto interno bruto estadual.

Na sequência, procedeu-se ao teste LM de Breusch–Pagan para efeitos aleatórios (Omitted Random Effects – Lagrange Multiplier), aplicado a partir da estimação pooled. Os resultados rejeitaram a hipótese nula de ausência de heterogeneidade não observada no corte transversal ($p = 0,0000$), ao passo que não indicaram significância para o componente temporal ($p = 0,1592$). O teste conjunto (both) também foi significativo ($p = 0,0000$), indicando a presença de efeitos aleatórios associados às unidades analisadas. Esses achados demonstram que o modelo pooled é inadequado e que há heterogeneidade não observada relevante entre os Institutos Federais.

Adicionalmente, foi aplicado o teste de Hausman para avaliar a consistência do estimador de efeitos aleatórios em relação ao estimador de efeitos fixos. O resultado do teste não rejeitou a hipótese nula ($p = 0,3319$), indicando que o estimador de efeitos aleatórios é consistente e eficiente. Esse resultado, embora interpretado com cautela diante da não identificação do modelo de efeitos fixos no corte transversal, reforça a adequação da adoção do modelo de efeitos aleatórios.

Dessa forma, considerando os resultados dos testes estatísticos, bem como as limitações de identificação do modelo de efeitos fixos no corte transversal, adotou-se o modelo de efeitos aleatórios no corte transversal (cross-section random effects), sem efeitos temporais, como a especificação mais adequada para a análise dos determinantes do nível de evidenciação dos Institutos Federais. Tal abordagem permite captar a heterogeneidade institucional não observada entre as unidades analisadas, sem comprometer a identificação das variáveis explicativas invariantes ou com baixa variação ao longo do tempo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A Tabela 4 apresenta a estatística descritiva das variáveis utilizadas no estudo. O nível médio de evidenciação (NE) dos Institutos Federais é de aproximadamente 0,64, com valores variando entre 0,15 e 0,95, indicando heterogeneidade relevante no grau de evidenciação entre as instituições analisadas. A distribuição do índice apresenta assimetria negativa e rejeição da normalidade, comportamento esperado para variáveis construídas sob a forma de índice.

Tabela 4 – Estatística descritiva das variáveis (Continua)

Variável	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio-padrão
NE	0,642	0,700	0,150	0,950	0,193
Ativo total (R\$)	484.053.964	446.922.061	87.801.682	1.681.796.176	286.998.612
Receita (R\$)	1.313.087	982.027	5.821	6.333.522	1.226.334
Docentes (nº)	683	588	145	2.226	435
Campi (nº)	15,15	15	5	38	7,66

Perfil do gestor	0,117	0	0	1	0,322
PIB do estado (R\$ bilhões)	446,66	262,58	0,02	3.234,45	543,12

Notas: NE corresponde ao índice de nível de evidenciação. Ativo total, receita e PIB do estado estão expressos em valores correntes. A transformação logarítmica das variáveis de porte institucional foi utilizada exclusivamente como teste de robustez na estimação econométrica.

As variáveis de porte institucional — ativo total, receita e número de docentes — apresentam elevada dispersão, forte assimetria positiva e altos valores de curtose, evidenciando a existência de Institutos Federais de grande porte concentrando parcela significativa dos recursos patrimoniais, orçamentários e humanos. Esse padrão indica forte heterogeneidade estrutural entre as instituições e sugere potenciais problemas de escala na estimação econométrica.

O número de campi apresenta menor dispersão relativa, embora também revele assimetria positiva. O perfil do gestor, medido por uma variável dummy, indica que aproximadamente 12% dos Institutos Federais possuem gestores com formação na área de negócios. O produto interno bruto estadual apresenta elevada variabilidade, refletindo as desigualdades regionais do país.

Considerando as características distributivas observadas, a transformação logarítmica das variáveis de porte institucional foi empregada como procedimento de robustez na etapa econométrica, com o objetivo de mitigar assimetrias e reduzir a influência de valores extremos.

4.2 CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS

A Tabela 5 apresenta a matriz de correlação entre as variáveis do estudo. Observa-se que o nível de evidenciação (NE) apresenta correlações baixas a moderadas com as variáveis explicativas, indicando que a relação entre evidenciação e características institucionais não é capturada por associações bivariadas simples.

Tabela 5 – Matriz de correlação entre as variáveis do estudo (Continua)

Variável	NE	Ativo	Campi	Docentes	Perfil	PIB	Receita
NE	1,000	0,223	0,121	0,132	0,044	0,130	0,243
Ativo	0,223	1,000	0,734	0,756	-0,102	0,304	0,481
Campi	0,121	0,734	1,000	0,774	-0,221	0,258	0,212
Docentes	0,132	0,756	0,774	1,000	-0,185	0,487	0,295

Perfil	0,044	-0,102	-0,221	-0,185	1,000	0,031	0,137
PIB	0,130	0,304	0,258	0,487	0,031	1,000	0,315
Receita	0,243	0,481	0,212	0,295	0,137	0,315	1,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Destaca-se a elevada correlação entre as variáveis de porte institucional — ativo total, número de campi e número de docentes — evidenciando a presença de multicolinearidade estrutural associada ao tamanho das instituições. Esse padrão é consistente com a natureza dos Institutos Federais, nos quais a expansão patrimonial, física e de pessoal ocorre de forma conjunta.

Considerando esse contexto, a transformação logarítmica das variáveis de porte foi empregada como procedimento de robustez, visando reduzir problemas de escala e atenuar a multicolinearidade, sem prejuízo à interpretação econômica dos coeficientes. As variáveis territoriais e o perfil do gestor apresentaram correlações relativamente baixas com o nível de evidenciação, sugerindo menor relevância explicativa isolada.

4.3 RESULTADOS DO MODELO PRINCIPAL E TESTE DE ROBUSTEZ

A Tabela 6 apresenta os resultados do modelo econométrico estimado por meio de painel com efeitos aleatórios no corte transversal, utilizando erros-padrão robustos ao painel. No modelo base, estimado com as variáveis de porte institucional em nível, observa-se que apenas o ativo total apresentou coeficiente positivo e estatisticamente significativo, indicando que Institutos Federais com maior porte patrimonial tendem a apresentar níveis mais elevados de evidenciação. As demais variáveis explicativas — número de campi, número de docentes, receita, perfil do gestor, produto interno bruto estadual e região — não apresentaram significância estatística nesse modelo.

Como teste adicional de robustez, o modelo foi reestimado com a transformação logarítmica das variáveis relacionadas ao porte institucional — ativo total, receita e número de docentes — com o objetivo de mitigar problemas de escala, assimetria e multicolinearidade. Os resultados do modelo robusto indicam que, após a transformação, as variáveis ativo total e receita passaram a apresentar coeficientes positivos e estatisticamente significativos, enquanto o número de docentes apresentou coeficiente negativo e significativo. Esse resultado sugere que o nível de evidenciação dos Institutos Federais está associado não apenas ao porte patrimonial, mas também à capacidade orçamentária e à estrutura organizacional das instituições.

A comparação entre os dois modelos evidencia que a transformação logarítmica revela relações que estavam parcialmente ocultas no modelo em nível, sem alterar a direção geral dos efeitos associados ao porte institucional. Ademais, o modelo com variáveis em logaritmo apresentou melhora no poder explicativo e maior significância global, reforçando a robustez das inferências empíricas. Assim, os resultados indicam que a evidenciação nos Institutos Federais reflete múltiplas dimensões da capacidade institucional, e não apenas o tamanho patrimonial isoladamente.

Tabela 6 – Determinantes do nível de evidenciação dos Institutos Federais - Modelos em painel com efeitos aleatórios (cross-section random effects) (Continua)

Variável	Modelo (1) – Nível	Modelo (2) – Robustez (log)
Constante	0,6748*** (0,003)	-0,8049 (0,143)
Ativo Total	1,48e-10** (0,027)	—
ln(Ativo Total)	—	0,1016** (0,018)
Receita	7,97e-09 (0,212)	—
ln(Receita)	—	0,0103** (0,021)
Docentes	-0,00013 (0,106)	—
ln(Docentes)	—	-0,1168** (0,030)
Campi	0,00137 (0,546)	0,00060 (0,675)
Perfil do gestor	0,00690 (0,827)	0,01072 (0,660)
Variável	Modelo (1) – Nível	Modelo (2) – Robustez (log)
PIB do estado	3,98e-11 (0,417)	4,66e-11 (0,222)
Efeitos aleatórios (cross-section)	Sim	Sim
Efeitos temporais	Não	Não

Erros-padrão robustos	Sim	Sim
Observações	171	171
Institutos Federais (N)	37	37
Períodos (T)	5	5
R ² ajustado	0,072	0,088
Prob(F-statistic)	0,007	0,002

Notas: Os modelos foram estimados por Panel EGLS com efeitos aleatórios no corte transversal (estimador de Swamy e Arora). Erros-padrão robustos à heterocedasticidade, com cluster por unidade (cross-section). *** p < 0,01; ** p < 0,05; * p < 0,10.

Em conjunto, os resultados indicam que o nível de evidenciação dos Institutos Federais está associado à sua capacidade institucional, expressa pelo porte patrimonial e orçamentário, enquanto fatores territoriais e características individuais do gestor não se mostraram determinantes no período analisado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou a relação entre variáveis econômicas, sociais e institucionais e o Nível de Evidenciação (NE) das Notas Explicativas dos Institutos Federais de Educação no período de 2020 a 2024. Os resultados indicam que o NE apresenta comportamento heterogêneo entre as instituições, o que reforça a necessidade de compreender quais fatores estruturais estão associados a práticas mais amplas de divulgação contábil. De modo geral, os achados sugerem que a evidenciação não ocorre de forma aleatória, mas está relacionada à capacidade institucional e ao volume de recursos administrados pelos Institutos Federais.

No modelo econométrico estimado com as variáveis em nível, apenas o ativo total, utilizado como proxy de tamanho institucional, apresentou relação positiva e estatisticamente significativa com o NE, indicando que instituições com maior porte patrimonial tendem a apresentar níveis mais elevados de evidenciação. Contudo, quando as variáveis de porte foram transformadas em logaritmo, como teste de robustez, observou-se que ativo total, receita e número de docentes passaram a apresentar significância estatística. Esses resultados indicam que o nível de evidenciação está associado não apenas ao tamanho patrimonial, mas também à capacidade financeira e à estrutura organizacional das instituições. Em termos práticos, Institutos Federais maiores e com maior volume de recursos e pessoal tendem a enfrentar

maior pressão por transparência e a dispor de melhores condições técnicas para a divulgação das informações contábeis.

À luz das hipóteses formuladas, a H1 (receita) e a H2 (porte institucional) encontram suporte empírico, sobretudo após o tratamento das variáveis em logaritmo, reforçando a relação positiva entre capacidade financeira, tamanho institucional e nível de evidenciação. A H3 (docentes) também apresenta evidência de relação com o NE, ainda que o sinal negativo observado no modelo robusto sugira que o aumento do quadro de pessoal pode gerar maior complexidade administrativa, afetando a forma como a evidenciação é realizada. Por outro lado, as hipóteses H4 (perfil do gestor) e H5 (PIB per capita) não foram confirmadas, indicando que características individuais da gestão e fatores regionais não se mostraram determinantes para explicar o nível de evidenciação das Notas Explicativas no período analisado. Esses resultados sugerem que fatores internos, ligados à estrutura e à capacidade institucional, são mais relevantes do que fatores externos ou pessoais.

Como limitação do estudo, destaca-se a ausência de variáveis institucionais potencialmente relevantes, como governança, qualificação da equipe contábil e a atuação de auditorias. A não inclusão dessas dimensões decorre, sobretudo, de dois fatores principais. Primeiro, observa-se ainda um baixo nível de maturidade institucional em muitos Institutos Federais no que se refere à mensuração e sistematização desses aspectos, o que dificulta a construção de indicadores padronizados e comparáveis. Segundo, há limitações práticas relacionadas à disponibilidade e à confiabilidade dos dados, uma vez que informações sobre governança, capacitação técnica das equipes e intensidade das auditorias não são divulgadas de forma consistente e acessível nos relatórios institucionais. Dessa forma, neste estudo, optou-se por trabalhar com variáveis que apresentassem maior grau de objetividade, mensuração e disponibilidade pública, garantindo maior robustez ao modelo empírico, ainda que se reconheça que a exclusão dessas variáveis possa restringir a capacidade explicativa dos resultados.

Diante desses achados, conclui-se que o nível de evidenciação das Notas Explicativas nos Institutos Federais está fundamentalmente associado ao porte patrimonial, à capacidade financeira e à estrutura organizacional das instituições, conforme evidenciado pelas variáveis ativo total, receita e número de docentes. Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a inclusão de outras variáveis institucionais, como qualidade dos controles internos, nível de informatização sistêmica e contábil, grau de atuação dos órgãos de controle, maturidade da governança ou índices de transparência ativa. Ademais, estudos semelhantes podem ser aplicados a outras áreas do setor público, como saúde, segurança pública, infraestrutura ou

administração tributária, bem como a entes subnacionais, como estados e municípios, ampliando o debate sobre evidenciação contábil e *accountability* para além do setor educacional.

REFERÊNCIAS

AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antônio Gomes de. Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 5, p. 723-745, set./out. 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6461/5045>. Acesso em: 18 de nov. de 2025.

BAKAR, Nur B. A.; SALEH, Zakiah. Incentives for *disclosure* of accounting information in public sector: a literature survey. **International Research Journal of Finance and Economics**, ISSN 1450-2887, v. 75, n. 1, p. 24-38, 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/215881057_Incentives_for_Disclosure_of_Accounting_Information_in_Public_Sector_A_Literature_Survey#full-text. Acesso em: 16 de jul. de 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2024.

CATÓLICO, D. F. Divulgação e difusão da informação financeira e não financeira das universidades públicas da Colômbia. **Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión**, Bogotá, v. 20, n. 1, p. 57-76, jun. 2012.

CRUZ, Claudia F.; TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros. **Dissertação de Mestrado**. UFRJ/FACC, 2010. Disponível: http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_145.pdf. Acesso em: 18 de nov. de 2025.

CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO - CNPq. **Sobre a plataforma Lattes**. 2024. Disponível em <https://lattes.cnpq.br/>. Acesso em 20 jul. 2025.

HARALDSSON, Mattias. “When revenues are not revenues: the influence of municipal governance on revenue recognition within Swedish municipal waste management”, **Local Government Studies**, Vol. 43 No. 4, pp. 668-689, Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/03003930.2017.1322068>. Acesso em: 20 de jul. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Portal do **IBGE**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br>. Acesso em 18 de nov. 2025.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). Painel Estatístico – **Censo da Educação Superior**. Brasília: INEP, [2024]. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/assuntos/noticias/educacao-superior/painel-estatistico-do-censo-da-educacao-superior>. Acesso em: 20 jul. 2025.

JACQUES, Flávia V. S.; QUINTANA, Alexandre C.; MACAGNAN, Clea B. Transparência em Municípios da Região Sul do Brasil. In: **Anais do Encontro da Associação Nacional do Programa de Pós-Graduação em Administração (ANPAD)**, 2013. Rio de Janeiro, RJ, 7-11 de setembro de 2013. Disponível em: <https://repositorio.furg.br/bitstream/handle/1/5477/Transpar%C3%Aancia%20em%20munic%C3%ADpios%20da%20regi%C3%A3o%20sul%20do%20Brasil.pdf?sequence=1>. Acesso em: 15 de jul. de 2025.

JACQUES, F. V. S.; RASIA, K. A.; OTT, E. (2012). A evidenciação do ativo intangível em notas explicativas por empresas de capital aberto integrantes da Bovespa. **Revista Espacios**, 33 (3), 13, 2012. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a12v33n03/123303131.html>. Acesso em: 15 de jul. de 2025.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, Amsterdam, v. 3, n. 4, p. 305–360, oct. 1976. DOI: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X>. Acesso em: 15 jul. de 2025.

MAINGOT, Michael; ZEGHAL, Daniel. An analysis of voluntary *disclosure* of performance indicators by Canadian universities. **Tertiary Education and Management**, ISSN 1573-1936, v. 14, n. 4, p. 269-283, December 2008. DOI: <https://doi.org/10.1080/13583880802481666>. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/13583880802481666>. Acesso em: 16 de jul. de 2025

MELO, Kamila B; MARTINS, Gabriel A.; MARTINS, Vidigal F. Análise do nível de transparência dos websites dos municípios mineiros. RAGC – Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade, ISSN: 2317-0484, v. 4, n. 9, p. 93-111, 2016, Jan-Fev 2016. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/665>. Acesso em 15 de jul. de 2025.

NASCIMENTO, P. Transparência nos municípios brasileiros: as dimensões porte populacional e região importam? **Revista Sul-Americana de Ciência Política**, Pelotas, RS, ISSN 2317-5338, v. 7, n. 2, 137-156. DOI: <https://doi.org/10.15210/rsulacp.v7i2.20440>. Disponível em: <https://periodicos.ufpel.edu.br/index.php/rsulacp/article/view/20440>. Acesso em: 15 de jul. de 2025.

OTT, E. **Teoria da Contabilidade**. Rio Grande do Sul: Editora Unisinos, 2012. *E-book*.

PALMEIRAS, J. B. de; GRZYBOVSKI, D. Perfil do gestor e desempenho econômico-financeiro das instituições de ensino superior: O caso das comunitárias brasileiras participantes do COMUNG. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 10, n. 4, p. 01-21, Edição Especial. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/1983-4535.2017v10n4p1>. Disponível em <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2017v10n4p1/35581>. Acesso em: 15 jul. de 2025.

PEREIRA, Ana Elisa G., NAKABASHI, Luciano, SACHSIDA, Adolfo. Qualidade das instituições e PIB per capita nos municípios brasileiros. IPEA, Texto para Discussão n. 1623, p. 34, 2011. Disponível em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/b619db96-6e71-43be-b213-ce2dd90aec7e/content>. Acesso em: 18 nov. de 2025.

PESSÔA, I. S. da *et al.* Determinantes da transparência das universidades federais brasileiras: uma análise empírica no ano de 2013. **GeCont – Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis-PI, v. 5, n. 2, p. 97–114, jul./dez. 2018.

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros de. Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos Poderes/Órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. 2008. 176 f. **Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis** – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPE/UFPA/UFRRN, Recife, 2008. Disponível em: http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_145.pdf. Acesso em: 18 de nov. de 2025.

SLOMSKI V.; *et al.* Transparência fiscal eletrônica: Uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, ISSN 1981-8610, v. 3, n. 3, art. 4, p. 62-84, set/dez. 2009. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/101/64>. Acesso em: 15 de jul. de 2025.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o nível de evidenciação das Notas Explicativas dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e identificar fatores institucionais que possam influenciar esse nível de divulgação no período de 2020 a 2024. O estudo foi estruturado em dois artigos complementares, permitindo, inicialmente, mensurar o grau de evidenciação das Notas Explicativas e, posteriormente, compreender quais características institucionais estão associadas a práticas mais transparentes no âmbito da administração pública educacional.

Os resultados do primeiro artigo evidenciaram que o nível de evidenciação apresentado pelos Institutos Federais é intermediário, situando-se em torno de **61,26%** indicando que, embora haja atendimento parcial às normas contábeis vigentes, ainda persistem fragilidades relevantes na estrutura e no detalhamento das Notas Explicativas. A existência de significativa heterogeneidade entre as instituições revela que as práticas de evidenciação não são padronizadas, o que pode dificultar a compreensão das informações por parte da sociedade e dos órgãos de controle. Esse cenário aponta para a necessidade de

aprimoramento das rotinas contábeis e de maior atenção à função comunicacional das Notas Explicativas na gestão pública.

No segundo artigo, ao analisar os fatores associados ao nível de evidenciação, os resultados demonstraram que o porte institucional é o principal elemento relacionado à transparência contábil. Inicialmente, apenas o ativo total apresentou relação significativa com o nível de evidenciação. Contudo, ao aplicar a transformação logarítmica como teste de robustez, verificou-se que o ativo total, a receita e o número de docentes também passaram a apresentar relação significativa. Esses achados indicam que instituições com maior capacidade patrimonial, financeira e organizacional tendem a apresentar melhores condições para estruturar e divulgar informações contábeis de forma mais completa.

Sob a perspectiva da gestão pública, os resultados sugerem que a evidenciação das Notas Explicativas está diretamente relacionada à capacidade institucional dos Institutos Federais. Instituições maiores e mais estruturadas parecem conseguir atender com maior efetividade às exigências normativas e às demandas por transparência. Por outro lado, variáveis como número de campi, perfil profissional do gestor e PIB per capita do estado não se mostraram determinantes para explicar o nível de evidenciação, indicando que fatores externos ou individuais da gestão exercem influência limitada frente às condições estruturais internas.

De forma integrada, os achados dos dois artigos reforçam que o aprimoramento da evidenciação contábil nos Institutos Federais não depende exclusivamente da existência de normas ou da atuação individual dos gestores, mas, sobretudo, do fortalecimento das capacidades administrativas, técnicas e organizacionais das instituições. Assim, políticas institucionais voltadas à padronização das Notas Explicativas, ao fortalecimento das áreas contábeis e ao uso de sistemas de informação adequados podem contribuir de maneira significativa para o aumento da transparência e da *accountability* no setor público educacional.

Por fim, como contribuição prática, este estudo oferece subsídios para gestores públicos, contadores e órgãos de controle refletirem sobre a importância das Notas Explicativas como instrumento de prestação de contas à sociedade. Como agenda para pesquisas futuras, sugere-se a ampliação da análise para outros setores da administração pública, como saúde, segurança pública e infraestrutura, bem como a inclusão de variáveis relacionadas à governança, controles internos e maturidade dos sistemas de informação. Essas investigações podem apoiar a formulação de políticas públicas voltadas ao fortalecimento da transparência e à melhoria da gestão pública no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, M. H. de.; FILHO, J. E. B. 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. **Revista Caderno de Finanças Públicas**. Brasília, DF, v. 17, n. 1, mar/2020. DOI: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2017.29>. Acesso em: 12 abr. 2025.

ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AQUINO, W. de; SANTANA, A. C. de. **Caderno de Estudos da FIPECAFI/ FEA-USP**, São Paulo, SP, n. 5, jun, 1992. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1413-92511992000200002>. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5575>>. Acesso em: 11 out. 2024.

AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antônio Gomes de. Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 5, p. 723-745, set./out. 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6461/5045>. Acesso em: 18 de nov. de 2025.

BAKAR, Nur B. A.; SALEH, Zakiah. Incentives for *disclosure* of accounting information in public sector: a literature survey. **International Research Journal of Finance and Economics**, ISSN 1450-2887, v. 75, n. 1, p. 24-38, 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/215881057_Incentives_for_Disclosure_of_Accounting_Information_in_Public_Sector_A_Literature_Survey#full-text. Acesso em: 16 de jul. de 2025.

BRASIL. **Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre a criação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e dá outras exceções. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11892.htm>. Acesso em: 10 de out. 2024.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e dos órgãos da Administração Direta e Indireta. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 mar. 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 10 de out. 2024.

BRASIL. Lei de Acesso à Informação. **Lei ordinária n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 10 de out. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 04 de mai. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 10 de jul. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 25 de jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2024.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Instrução Normativa STN nº 05, de 6 de novembro de 1996. Institui o **Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI**. Diário Oficial da União, Brasília, 1996.

CARVALHO, L. N., LEMES, S. Padrões Contábeis internacionais do IASB: Um estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação. **Contabilidade Gestão E Governança**, 5(2). Recuperado de <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/208>. Acesso em: 15 jul. 2025.

CASTRO, D. P. D. **Auditoria, contabilidade e controle interno no Setor Público**. São Paulo, Atlas, 2010.

CATÓLICO, D. F. Divulgação e difusão da informação financeira e não financeira das universidades públicas da Colômbia. **Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión**, Bogotá, v. 20, n. 1, p. 57–76, jun. 2012.

CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO - CNPq. **Sobre a plataforma Lattes**. 2024. Disponível em <https://lattes.cnpq.br/>. Acesso em 20 jul. 2025.

CRUZ, Cláudia F.; TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros. **Dissertação de Mestrado**. UFRJ/FACC, 2010. Disponível: http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_145.pdf. Acesso em: 18 de nov. de 2025.

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. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rap/v46n1/v46n1a08.pdf>>. Acesso em: 12 de out. 2024.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2009, São Paulo. Anais. São Paulo, 2009.

GAMA, J. R.; RODRIGUES, G. M. Transparency and access to information: A study of demand for accounting information in Brazilian federal universities. **Revista TransInformação**, Campinas, v. 28, p. 47-57, jan/abr/2016. DOI: <https://doi.org/10.1590/2318-08892016002800004>. Disponível em:

<<https://www.scielo.br/j/tinf/a/zNQffWsF5rW7phtphYLn5Lg/abstract/?lang=pt>>. Acesso em 14 de out. 2024.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLLO, V.; SHULZ, S. J.; ROSA, F. S. da; Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **Revista ConTexto**. Porto Alegre, RS, v. 14, n. 27, p. 104-116, mai/ago/2014. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/41595>. Acesso em: 13 jun. 2025.

HARALDSSON, Mattias. “When revenues are not revenues: the influence of municipal governance on revenue recognition within Swedish municipal waste management”, **Local Government Studies**, Vol. 43 No. 4, pp. 668-689, Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/03003930.2017.1322068>. Acesso em: 20 de jul. 2025.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Governance in the Public Sector: a governing body perspective. New York: **IFAC**, August 2001, Study 13. Disponível em: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf. Acesso em: 12 de jul. 2025.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The Lima declaration of guidelines on auditing precepts. Vienna: **INTOSAI**, 1998. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/LimaDeclaration.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Portal do **IBGE**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br>. Acesso em 18 de nov. 2025.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). Painel Estatístico – **Censo da Educação Superior**. Brasília: INEP, [2024]. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/assuntos/noticias/educacao-superior/painel-estatistico-do-censo-da-educacao-superior>. Acesso em: 20 jul. 2025.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: 12. ed., Editora Atlas, 2021. *E-book*.

JACQUES, Flávia V. S.; QUINTANA, Alexandre C.; MACAGNAN, Clea B. Transparência em Municípios da Região Sul do Brasil. In: **Anais do Encontro da Associação Nacional do Programa de Pós-Graduação em Administração (ANPAD)**, 2013. Rio de Janeiro, RJ, 7-11 de setembro de 2013. Disponível em: <https://repositorio.furg.br/bitstream/handle/1/5477/Transpar%C3%Aancia%20em%20munic%C3%ADpios%20da%20regi%C3%A3o%20sul%20do%20Brasil.pdf?sequence=1>. Acesso em: 15 de jul. de 2025.

JACQUES, F. V. S.; RASIA, K. A.; OTT, E. (2012). A evidenciação do ativo intangível em notas explicativas por empresas de capital aberto integrantes da Bovespa. **Revista Espacios**,

33 (3), 13, 2012. Disponível em:

<https://www.revistaespacios.com/a12v33n03/123303131.html>. Acesso em: 15 de jul. de 2025.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, Amsterdam, v. 3, n. 4, p. 305–360, oct. 1976. DOI: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X>. Acesso em: 15 jul. de 2025.

KHAIR, A. A. Lei de Responsabilidade Fiscal - **Guia de orientação para as Prefeituras**. Brasília, 2001.

LEMOS, K. C. da S.; MARQUES, A. V. C.; MIRANDA, G. J. *Disclosure* em Notas Explicativas: Uma revisão sistemática. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, RJ, v. 18, n. 2, mai/ago/2023. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v18i2.58113.

MAINGOT, Michael; ZEGHAL, Daniel. An analysis of voluntary *disclosure* of performance indicators by Canadian universities. **Tertiary Education and Management**, ISSN 1573-1936, v. 14, n. 4, p. 269-283, December 2008. DOI: <https://doi.org/10.1080/13583880802481666>. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/13583880802481666>. Acesso em: 16 de jul. de 2025

MAPURUNGA, P. V. R.; PONTE, V. M. R.; COELHO, A. C. D.; MENESES, A. F. Determinantes do nível de *disclosure* de instrumentos financeiros derivativos em firmas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 263-278, set./dez. 2011.

MARCONDES, R. C.; MIGUEL, L. A. P.; FRANKLIN, M. A.; Perez, G. Metodologia para trabalhos práticos e aplicados. **Conexão Inicial**, Editora Mackenzie, 2017. Disponível em: https://www.mackenzie.br/fileadmin/ARQUIVOS/Public/6-pos-graduacao/upm-higienopolis/mestrado-doutorado/admin-desen-negocios/2020/Livro_Metodologia_trabalhos_praticos.pdf

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

MELO, Kamila B; MARTINS, Gabriel A.; MARTINS, Vidigal F. Análise do nível de transparência dos websites dos municípios mineiros. **RAGC – Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, ISSN: 2317-0484, v. 4, n. 9, p. 93-111, 2016, Jan-Fev 2016. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/665>. Acesso em 15 de jul. de 2025.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: 10 ed. Editora Saraiva, 2015.

MORÁS V. R.; KLANN R. C. Contabilidade do setor público: um estudo das redes sociais publicadas em periódicos internacionais. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, editora Unoesc, Joaçaba, SC, v. 15, n. 3, p. 1143-1168, set./dez. 2016. DOI:

<http://dx.doi.org/10.18593/race.v15i3.10380>. Disponível em:
<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>. Acesso em 15 de jun. 2025.

MOISÉS, J. A.; MENEGUELLO, R.; A desconfiança dos cidadãos nas instituições democráticas. **Revista Opinião Pública**. Campinas, SP, Vol. 16, nº 1, Junho, 2010, Encarte Tendências. p.251-267. Disponível em:
https://www.cesop.unicamp.br/vw/1IMH7SKgwNQ_MDA_551ca_/Encartev16n1.pdf.
 Acesso em: 12 de jul. 2025.

NASCIMENTO, F. P. do. **Metodologia da Pesquisa Científica: teoria e prática – como elaborar TCC**. Brasília: Thesaurus, 2016. E-book capítulo 6.

NASCIMENTO, M. C. *et al.* Relato Integrado: Uma Análise do Nível de Aderência das Empresas do Novo Mercado aos Indicadores-Chave (KPIs) dos Capitais Não Financeiros. *In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, 15., 2015, São Paulo. **Anais**. Disponível em:
<https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos152015/343.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2025.

NASCIMENTO, P. Transparência nos municípios brasileiros: as dimensões porte populacional e região importam? **Revista Sul-Americana de Ciência Política**, Pelotas, RS, ISSN 2317-5338, v. 7, n. 2, 137-156. DOI: <https://doi.org/10.15210/rsulacp.v7i2.20440>. Disponível em: <https://periodicos.ufpel.edu.br/index.php/rsulacp/article/view/20440>. Acesso em: 15 de jul. de 2025.

OLIVEIRA, L. C. F. *et al.* Análise da compreensibilidade dos relatórios contábeis de Propósito Geral das entidades do setor público. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis, PI, v. 5, n. 2, p. 16-32, dez/2018. DOI: <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2018.v5ed25948>.

OLIVEIRA, R. R., SILVA, A. M. C. de., MORAES, M. C. C. de. (2008). Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 5 - 11, out./dez. 2008. Disponível em:
<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/87/87>.
 Acesso em: 15 jul. 2025.

OTT, E. **Teoria da Contabilidade**. Rio Grande do Sul: Editora Unisinos, 2012. *E-book*.

PALMEIRAS, J. B. de; GRZYBOVSKI, D. Perfil do gestor e desempenho econômico-financeiro das instituições de ensino superior: O caso das comunitárias brasileiras participantes do COMUNG. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 10, n. 4, p. 01-21, Edição Especial. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/1983-4535.2017v10n4p1>. Disponível em <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2017v10n4p1/35581>. Acesso em: 15 jul. de 2025.

PEREIRA, Ana Elisa G., NAKABASHI, Luciano, SACHSIDA, Adolfo. Qualidade das instituições e PIB per capita nos municípios brasileiros. IPEA, Texto para Discussão n. 1623, p. 34, 2011. Disponível em:
<https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/b619db96-6e71-43be-b213-ce2dd90aec7e/content>. Acesso em: 18 nov. de 2025.

PESSÔA, I. S. da *et al.* Determinantes da transparência das universidades federais brasileiras: uma análise empírica no ano de 2013. **GeCont – Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis, v. 5, n. 2, p. 97–114, jul./dez. 2018.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability*: já podemos traduzir para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, p. 1343-1368, Nov/Dez, 2009. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rap/a/g3xgtqkwFJS93RSnHFTsPDN/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 14 de out. 2024.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Transparência na Administração Pública: O que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista De Contabilidade Da UFBA**, v. 1 n. 1, p. 48–61, Set/Dez, 2007. DOI: <https://doi.org/10.9771/rcufba.v1i1.2579>. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/2579>. Acesso em: 10 de jul. 2025.

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros de. Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos Poderes/Órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. 2008. 176 f. **Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis** – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPE/UFPB/UFRN, Recife, 2008. Disponível em: http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_145.pdf. Acesso em: 18 de nov. de 2025.

SANTOS, T. S. *et al.* Compreender a linguagem contábil: notas explicativas e relatório da administração como guias transformadores para o usuário intermediário. **Revista Contribuciones a Las Ciencias Sociales, São Jose dos Pinhais, SP**, v. 16, n. 11, p. 28817-28838, nov/2023. DOI: <https://doi.org/10.55905/revconv.16n.11-243>.

SEVERO PEIXE, B. C.; ROSA FILHO, C. da; PASSOS, G. de A.; Governança pública e *accountability*: Uma análise bibliométrica das publicações científicas nacionais e internacionais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, SC, v. 15, n. 36, p.77-96, jul/set. 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p77>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2018v15n36p77/39026>. Acesso em: 12 de jun. 2025.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI V.; *et al.* Transparência fiscal eletrônica: Uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, ISSN 1981-8610, v. 3, n. 3, art. 4, p. 62-84, set/dez. 2009. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/101/64>. Acesso em: 15 de jul. de 2025.

SOARES, M.; SCARPIN, E. J.; A convergência da contabilidade publica nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, Ago/Nov, 2010. DOI:

<https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>. Disponível em:
<https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1100>. Acesso em: 11 de jul. 2025.

SOUZA, B. M.; JESUS, R. F. A. de; SILVA, W. F. Confiança nas instituições e apoio à democracia brasileira entre 1995 e 2018. **Revista de Ciências Sociais da UFMS**, vol. 2, n. 24 (2021). DOI: <https://doi.org/10.36066/compcs.v2i24.12726>. Disponível em:
<https://periodicos.ufms.br/index.php/compcs/article/view/12726>. Acesso em: 12 de jul. 2025.

SOUZA, R. G. *et al.* O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: 14 ed. Editora Atlas, 2013. *E-book*.

VICENTE, E. F. R; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 1-20, 2012.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G, M. Transparência das informações das universidades federais: estudo dos relatórios de gestão à luz dos princípios de governança, **Revista de Biliotecología y Ciencias de la Información**, n. 61, p. 1-18, 2015. DOI: 10.5195/biblios.2015.253. Disponível em:
<http://biblios.pitt.edu/ojs/index.php/biblios/article/view/253/240>. Acesso em 14 de abr. 2025.

APÊNDICE – PTT



EVIDENCIACÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCACÃO: UMA PROPOSTA DE APRESENTACÃO SEGUNDO A NBC TSP 11

EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO: UMA PROPOSTA DE APRESENTAÇÃO SEGUNDO A NBC TSP II

Relatório técnico apresentado pela mestranda Elizângela Cristina Magalhães ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede, sob orientação do docente Prof. Dr. Josimar Pires da Silva, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.



SUMÁRIO

Resumo	04
Público-alvo	05
Objetivo Geral	06
Proposta Modelo de Apresentação das Notas Explicativas quanto à estrutura	07
Modelo de Apresentação	09
Referências	30
Protocolo de recebimento	31

RESUMO

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2024), as Notas Explicativas constituem um importante instrumento de evidenciação, destinado a apresentar informações adicionais àquelas contidas nos quadros das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Sua função é conferir maior clareza, objetividade e compreensão aos usuários, permitindo que a informação contábil seja interpretada de maneira completa e transparente.


A literatura reforça essa perspectiva ao destacar que as Notas Explicativas têm como principal finalidade complementar os demonstrativos contábeis, oferecendo explicações e detalhes que, se inseridos diretamente no corpo das demonstrações, poderiam prejudicar sua clareza, objetividade e compreensão (Ott, 2012; Iudícibus, 2000).

Com base nesse entendimento, realizou-se um estudo para identificar o nível de evidenciação relativo à estrutura das Notas Explicativas dos Institutos Federais de Educação, referentes ao período de 2020 a 2024. A análise utilizou como referência os Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais e os requisitos estabelecidos na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP II.

Considerando o conjunto das instituições avaliadas, observou-se um nível médio geral de evidenciação de **61,26%**, indicando um desempenho intermediário em termos de transparência das informações contábeis. Esse percentual demonstra que, em média, pouco mais da metade dos requisitos previstos na norma foi atendido, sinalizando avanços, mas também revelando oportunidades significativas de aprimoramento.

Além de permitir identificar fragilidades e boas práticas, o estudo forneceu subsídios técnicos capazes de apoiar gestores na melhoria dos processos de prestação de contas e no fortalecimento da governança no setor público educacional, contribuindo para ampliar a confiança da sociedade nas instituições federais de ensino.

Por fim, com base nos resultados obtidos, este estudo apresenta a proposta de um novo modelo padronizado para a elaboração quanto à estrutura das Notas Explicativas dos Institutos Federais de Educação, de acordo com as diretrizes da NBC TSP II.



Palavras-chave: Normas Internacionais; Notas Explicativas; Institutos Federais; NBC TSP; Evidenciação;

PÚBLICO-ALVO

Compreende principalmente profissionais que atuam na gestão contábil das Instituições Federais de Educação, que buscam aprofundar a compreensão sobre transparência, evidenciação contábil e conformidade normativa, especialmente no que se refere à aplicação da NBC TSP II e ao papel das notas explicativas na promoção da *accountability* e da governança, além de pesquisadores, acadêmicos e estudantes da área de contabilidade pública, administração pública e políticas educacionais. Também fazem parte desse público avaliadores, docentes e membros de bancas acadêmicas que examinam a consistência teórica, metodológica e analítica do estudo.

O trabalho fornece subsídios técnicos e empíricos que podem orientar decisões administrativas, capacitações internas e revisões normativas, contribuindo para a melhoria da gestão pública. Assim, o público-alvo abrange tanto profissionais que buscam aplicações práticas para elevar a qualidade da informação contábil no setor público educacional quanto leitores interessados no avanço teórico sobre disclosure e governança.



OBJETIVO GERAL

O objetivo dessa proposta é **fornecer um instrumento prático que sirva de referência para os gestores e equipes contábeis, contribuindo para a uniformidade, completude e comparabilidade das informações divulgadas.**

Ao adotar um formato claro, organizado e aderente às exigências normativas, os Institutos Federais poderão elevar significativamente o nível de *disclosure*, reduzir assimetrias informacionais e fortalecer a *accountability* perante a sociedade.





PROPOSTA MODELO DE APRESENTAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS QUANTO À ESTRUTURA

Os resultados obtidos por meio da aplicação do checklist alcançaram um nível médio de conformidade de **61,26%** de evidenciação. Embora os Institutos Federais apresentem avanços na divulgação das informações contábeis, ainda persistem lacunas significativas no atendimento pleno às exigências da NBC TSP 11. Considerando que cada quesito do instrumento aplicado corresponde a um requisito normativo, o percentual alcançado demonstra que a evidenciação realizada é apenas parcialmente aderente ao padrão esperado, indicando a necessidade de maior rigor, consistência e padronização na elaboração das notas explicativas. Esse cenário reforça não apenas a relevância do normativo, mas também a urgência de aprimoramentos estruturais em processos internos, capacitação das equipes e fortalecimento da cultura institucional de transparência.



A seguir, apresenta-se uma proposta de modelo padronizado para a estrutura das notas explicativas, alinhado às diretrizes da NBC TSP 11. A padronização sugerida não apenas supre as lacunas identificadas pela pesquisa, mas também consolida a transparência como um compromisso permanente das instituições, indo além do mero cumprimento formal da norma.



LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20....

NOME DA INSTITUIÇÃO
PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO
DEMAIS IDENTIFICAÇÕES: DEPARTAMENTO DE
CONTABILIDADE, SETOR DE CONTABILIDADE

RELATÓRIO CONTABIL

4º Trimestre 20....

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20...

Equipe

Nome Completo

Reitor

Nome Completo

Pró-Reitor de Administração

Nome Completo

Diretor de Administração

Equipe de elaboração REITORIA

Nome Completo

Coordenadora-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade

Nome Completo

Coordenadoria de Contabilidade

Nome Completo

Contadores responsáveis pelas Demonstrações Contábeis

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20....

MODELO DE BREVE SUMÁRIO

1. DECLARAÇÃO ANUAL DO CONTADOR	05
1.1 ESTRUTURA INSTITUCIONAL DO IF	06
1.2 BASE DE PREPARAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES E PRÁTICAS CONTÁBEIS	07
1.3 RESUMO DOS PRINCIPAIS CRITÉRIOS E POLÍTICAS CONTÁBEIS	08
2. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	19
2.1 DEMONSTRATIVO CONTÁBIL CONSOLIDADO DO BALANÇO PATRIMONIAL	20
2.2 DEMONSTRATIVO CONTÁBIL CONSOLIDADO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	22
2.3 DEMONSTRATIVO CONTÁBIL CONSOLIDADO DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	23
2.4 DEMONSTRATIVO CONTÁBIL CONSOLIDADO DO BALANÇO FINANCEIRO	25
2.5 DEMONSTRATIVO CONTÁBIL CONSOLIDADO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	26
3. NOTAS EXPLICATIVAS	27
3.1 NOTAS EXPLICATIVAS AO BALANÇO PATRIMONIAL – BP	28
3.2 NOTAS EXPLICATIVAS A DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS - DVP	35
3.3 NOTAS EXPLICATIVAS AO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO – BO	42
3.4 NOTAS EXPLICATIVAS AO BALANÇO FINANCEIRO – BF	51
3.5 NOTAS EXPLICATIVAS A DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – DFC	54

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20...

DECLARAÇÃO ANUAL DO CONTADOR

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20....

DECLARAÇÃO ANUAL DO CONTADOR

Incluir aqui a Declaração Anual do Contador que poderá ser:

- Declaração sem Restrição:
- Declaração com Restrição:
- Declaração Adversa:

Apresentar todas as ressalvas encontradas e as respectivas unidades gestoras

Estou ciente das responsabilidades civis, funcionais e profissionais desta declaração.

Local, UF, .../.../2...

Fulano de Tal
Contador Reitoria / IF..
Nº CRC

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20....

1. ESTRUTURA INSTITUCIONAL DO IF.....

Citar o domicílio, a forma jurídica da entidade e a jurisdição onde ela opera. Por exemplo: *Atua sob a forma jurídica de autarquia da Administração Pública Federal Indireta, com jurisdição de atuação no território nacional, por meio de seus campi localizados em diferentes municípios do estado de (incluir endereço completo da Rettoria e os municípios onde tem campi)*

Descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades. Por exemplo: *Tem por finalidade oferecer educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades (citar), com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos às suas práticas pedagógicas. Suas principais atividades incluem: a oferta de cursos técnicos de nível médio, cursos superiores de graduação e pós-graduação; a promoção de pesquisa aplicada e inovação tecnológica; a realização de extensão tecnológica e cultural; e a prestação de serviços especializados à comunidade, alinhados às demandas sociais e do setor produtivo.*

Fazer referência à legislação relevante que rege as operações da entidade. Por exemplo: *autarquias federais de regime especial, criadas por lei (Lei nº 11.892/2008); citar as Resoluções do Consup, Atos normativos, Estatuto, Regimento Interno, etc).*

O nome da entidade controladora e a entidade controladora da entidade econômica em última instância (onde for aplicável). Por exemplo: *O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da UF é uma entidade vinculada ao Ministério da Educação, que, por sua vez, integra a Administração Pública Federal indireta. Não esquecer de dizer que possuem autonomia administrativa, patrimonial, didático-pedagógica e financeira.*

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

2. BASE DE PREPARAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES E PRÁTICAS CONTÁBEIS

Inserir a Declaração de conformidade com as NBCs TSP. Por exemplo:

As Demonstrações Contábeis do 4º TRIMESTRE de 2025 foram elaboradas em consonância com os dispositivos da Lei nº 4.320/1964, do Decreto-Lei nº 200/1967, do Decreto nº 93.872/1986, da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF). Abrangem também as NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Resoluções do CFC nº 1.134 a 1.137/2008 e nº 1.366/2011); as NBC TSP (Estrutura Conceitual); NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis; as instruções descritas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição; a estrutura proposta no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) (Portaria SIN nº 700/2014), bem como o Manual SIAFI, que contém orientações e procedimentos específicos por assunto Elaboradas a partir das informações constantes no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), as demonstrações contábeis consolidam as contas dos campi: enumerar os campi

O objetivo principal das demonstrações contábeis é fornecer aos diversos usuários informações sobre a situação econômico-financeira da entidade, quais sejam: a sua situação patrimonial, o seu desempenho e os seus fluxos de caixa, em determinado período ou exercício financeiro.

As estruturas e a composição das demonstrações contábeis estão de acordo com as bases propostas pelas práticas contábeis brasileiras. Dessa forma, as demonstrações contábeis são compostas por:

- *Balanço Patrimonial (BP);*
- *Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);*
- *Balanço Orçamentário (BO);*
- *Balanço Financeiro (BF);*
- *Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).*
- *Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)**

Conforme estipula o MCASP (2018, 8ª ed.), a publicação do mesmo é obrigatória somente para as empresas estatais dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas. Portanto, em razão desta autarquia não exercer atividades inerentes às sociedades anônimas, a DMPL não será objeto de análise no presente relatório.

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

3. RESUMO DOS PRINCIPAIS CRITÉRIOS, BASE DE MENSURAÇÃO E POLÍTICAS CONTÁBEIS

- **Inserir a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis** (Bases de Mensuração: *"quanto vale um item, como ele é medido nas demonstrações contábeis"*).
- **É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizadas nas demonstrações contábeis** (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar a indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.
- **Políticas contábeis utilizadas** que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis. Políticas contábeis: *"como a entidade escolhe aplicar as normas, princípios, métodos, critérios"*.

A seguir, são apresentados os principais critérios, Bases de Mensuração e Políticas Contábeis adotados no âmbito do IF....., tendo por base as opções e premissas do modelo do Manual de Contas Aplicado ao Setor Público (MCASP).

A estrutura do Orçamento Público Federal é estabelecida no Manual Técnico de Orçamento (MTO), elaborado pela Secretaria de Orçamento Federal, que integra a Secretaria Especial de Fazenda, subordinada ao Ministério do Planejamento e Orçamento. Por sua vez, a Lei Orçamentária Anual – LOA –, que dispõe sobre a previsão da receita e a fixação da despesa, no âmbito da União, compreende três orçamentos, quais sejam:

- Orçamento Fiscal;
- Orçamento da Seguridade Social; e
- Orçamento de Investimento das Empresas Estatais Independentes.

Para fins de consolidação das contas públicas, critérios econômicos, contábeis, fiscais,

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

orçamentários, dentre outros, os recursos da União compreendem o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – OFSS.

Consolidação das Demonstrações Contábeis

A União, administração centralizada do Governo Federal, adota, no momento da escrituração contábil, a metodologia de Consolidação das Demonstrações Contábeis por meio dos critérios de compensação e de exclusão de itens das demonstrações que compensam ou eliminam, respectivamente, as transações realizadas entre as entidades que compõem o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – OFSS, do ente econômico denominado União, do qual o IFS faz parte.

No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, essas operações são realizadas a partir da identificação das contas contábeis que possuem o quinto nível igual a 2 – Intra-OFSS. As regras de compensação são aplicadas ao BP, ao BF, à DVP e à DFC.

Em relação à consolidação do BF e da DFC, faz-se necessário um especial destaque quanto aos saldos de Caixa e Equivalentes de Caixa, quando comparados com os apresentados no BP. Os saldos de Caixa e Equivalentes de Caixa do BF e da DFC são apresentados sem consolidação, já no BP ocorre a apresentação do valor consolidado, isto é, com a compensação entre ativos e passivos de quinto nível igual a 2 – Intra-OFSS. Isso ocorre em razão da dificuldade de segregação dos fluxos exibidos no BF e na DFC, em relação às operações de natureza “Intra-OFSS”, visto que a lógica de consolidação do modelo PCASP é de saldo de contas e não de fluxos financeiros.

Conta Única do Governo Federal

Outro aspecto relevante associado às práticas e políticas contábeis refere-se à execução financeira por todos os órgãos públicos federais. Por força do Decreto nº 93.872/1986, todas as receitas e despesas, orçamentárias e extraorçamentárias, isto é, todos os recebimentos e pagamentos são realizados e controlados, observando-se o princípio da unidade de tesouraria, em um caixa único, denominado Conta Única, que é mantida no Banco Central do Brasil e gerenciada pela Secretaria do Tesouro Nacional, tendo o Banco do Brasil desempenhando a função de agente financeiro do Tesouro.

Ajustes de Exercícios Anteriores

Outra prática contábil utilizada é a dos Ajustes de Exercícios Anteriores. Esses ajustes compõem a linha de Resultados Acumulados do BP (também composta pelo Resultado do Exercício e pelos Resultados de Exercícios anteriores), que recebem registros tanto aumentativos quanto diminutivos,

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

afetando diretamente o Patrimônio Líquido do órgão, isto é, sem transitar pelas contas de resultado, por se referir a exercícios encerrados. As contas de Ajustes de Exercícios Anteriores têm a finalidade de registrar os efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a exercício anterior que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Execução Orçamentária X Execução Financeira

Execução orçamentária diz respeito à utilização dos créditos consignados na LOA. Por outro lado, a execução financeira é a utilização dos recursos financeiros no atendimento das ações orçamentárias estipuladas naquela lei. Uma está atrelada à outra, pois se houver crédito orçamentário e não existir o recurso financeiro, a despesa não pode ocorrer, assim como, se houver recursos financeiros sem que haja a disponibilidade orçamentária também não poderá ocorrer a respectiva despesa.

Os recursos financeiros decorrem da arrecadação das receitas tributárias e não tributárias pelos entes públicos. A estimativa das receitas e das despesas é feita com base no comportamento da arrecadação ocorrida em exercícios anteriores. A previsão e a utilização de recursos públicos dependem de autorização legislativa que é dada por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Após a publicação da LOA, são registrados os créditos orçamentários no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), podendo a partir desse momento iniciar-se a execução orçamentária e financeira do exercício, mediante registros que afetam os créditos orçamentários (por exemplo, empenho da despesa) e a utilização dos recursos financeiros (disponibilidades bancárias, por exemplo) pelo pagamento da despesa executada.

Restos a Pagar

Os Restos a Pagar (RP) correspondem às despesas empenhadas em determinado exercício financeiro que não foram pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício. São divididos em duas categorias:

- **RP não processados** – quando não ocorreu no exercício de emissão do empenho a entrega dos materiais adquiridos ou a conclusão da prestação dos serviços contratados, ou seja, não ocorreu a fase da liquidação da despesa dentro do próprio exercício em que foi empenhada.
- **RP processados** – quando a entrega dos produtos adquiridos ou a conclusão da prestação dos serviços contratados, bem como o registro contábil da liquidação da despesa ocorreram no exercício da emissão do empenho, mas o pagamento ficou pendente para ser realizado a partir do próximo exercício financeiro.

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

No encerramento de cada exercício financeiro, essas despesas devem ser registradas contabilmente como obrigações a pagar do exercício seguinte ("resíduos passivos"); e serão financiadas à conta de recursos arrecadados durante o exercício financeiro em que ocorreu a emissão do empenho.

Portanto, Restos a Pagar referem-se a dívidas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros anteriores àquele em que possa vir ou venha a ocorrer o pagamento.

Moeda funcional e saldos em moedas estrangeiras

Os valores monetários das demonstrações contábeis e das informações contidas nas análises deste documento são expressos na moeda corrente nacional, o Real. O IF..... não faz utilização de moeda estrangeira, portanto não há saldo da espécie.

Caixa e equivalentes de caixa

Incluem dinheiro em caixa, conta única, demais depósitos bancários e aplicações de liquidez imediata. Os valores são mensurados e avaliados pelo valor de custo e, quando aplicável, são acrescidos dos rendimentos auferidos até a data das demonstrações contábeis. As Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial e à Demonstração das Variações Patrimoniais detalham os registros que causaram impactos na conta Caixa e equivalentes de caixa.

Créditos a curto prazo

Compreendem os direitos a receber a curto prazo relacionados, principalmente, com: (I) créditos tributários; (II) créditos não tributários; (III) dívida ativa; (IV) transferências concedidas; (V) empréstimos e financiamentos concedidos; (VI) adiantamentos; (VII) valores a compensar. Os valores são mensurados e avaliados pelo valor original, acrescido das atualizações monetárias e juros. As Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial e à Demonstração das Variações Patrimoniais detalham as variações mais significativas relativas aos créditos e valores a curto prazo.

São as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários não destinadas à negociação e que não fazem parte das atividades operacionais do órgão. Os valores são avaliados e mensurados pelo valor de custo e, quando aplicável, são acrescidos dos rendimentos auferidos até a data das demonstrações contábeis.

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

Estoques

Compreendem as mercadorias para revenda (entre elas, os livros publicados pelas editoras universitárias), os produtos acabados e os em elaboração, almoxarifado e adiantamento a fornecedores. Na entrada, esses bens são avaliados pelo valor de aquisição ou produção/construção.

O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado. No âmbito do IF....., este método está sendo utilizado conforme as normas.

Há, também, a possibilidade de redução de valores do estoque, mediante as contas de ajustes para perdas ou de redução ao valor de mercado, quando o valor registrado estiver superior ao valor de mercado. Ainda não foi realizada análise quanto à necessidade de sua aplicação pelas unidades do IF.....

Ativo Realizável a Longo Prazo

Compreendem os direitos a receber a longo prazo, principalmente com: (i) créditos não tributários; (ii) dívida ativa; (iii) empréstimos e financiamentos concedidos; (iv) investimentos temporários; e (v) estoques. Os valores são avaliados e mensurados pelo valor original e, quando aplicável, são acrescidos das atualizações e correções monetárias, de acordo com as taxas especificadas nas respectivas operações. Exceção se faz aos estoques, que são avaliados e mensurados da seguinte forma: (i) nas entradas, pelo valor de aquisição ou produção/construção; e (ii) nas saídas, pelo custo médio ponderado. Para todos os ativos desse item, quando mensuráveis, devem ser registrados os ajustes para perdas.

Investimentos

São compostos por participações permanentes, propriedades para investimento e demais investimentos.

As participações permanentes representam os investimentos realizados em empresas, consórcios públicos e fundos realizados pela União. Quando há influência significativa, são mensurados e avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Quando não há influência significativa, são mensurados e avaliados pelo método de custo, sendo reconhecidas as perdas prováveis apuradas em avaliações periódicas.

As propriedades para investimento compreendem os bens imóveis mantidos com fins de renda e/ou ganho de capital, que não são usados nas operações e que não serão vendidos em curto prazo. As entidades que compõem a União têm utilizado dois critérios para mensuração e avaliação desses bens: valor justo e custo depreciado.

Os demais investimentos representam cotas integralizadas no Fundo Fiscal de Investimento e

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

Estabilização (FFIE), mensuradas e avaliadas pelo custo, acrescidas da rentabilidade auferida até a data das demonstrações contábeis. Quando mensuráveis, são registradas as reduções ao valor recuperável (*impairment*), fruto de avaliações periódicas.

No âmbito do IF..... há ou não registros classificados no subgrupo Investimentos.

Imobilizado

O imobilizado é composto pelos bens móveis e imóveis. É reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, construção ou produção. Após o reconhecimento inicial, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão (quando tiverem vida útil definida), bem como à redução ao valor recuperável e à reavaliação.

Os gastos posteriores à aquisição, construção ou produção são incorporados ao valor do imobilizado desde que tais gastos aumentem a vida útil do bem e sejam capazes de gerar benefícios econômicos futuros. Se os gastos não gerarem tais benefícios, eles são reconhecidos diretamente como variações patrimoniais diminutivas do período. As Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial detalham as principais variações relativas aos Bens Móveis e Imóveis do IF.....

Intangível

São os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos, destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade. São mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido o saldo da respectiva conta de amortização acumulada (quando tiverem vida útil definida) e o montante acumulado de quaisquer perdas do valor que tenham sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

No IF....., a totalidade dos bens intangíveis é composta por softwares, tanto de vida útil definida, os chamados softwares de prateleira, quanto de vida útil indefinida, que são os sistemas adquiridos de fornecedores e alguns poucos recebidos em doação.

Diferido

Consiste no saldo de ativo diferido de empresas públicas referentes a gastos pré-operacionais e que não puderam ser alocados em ativos correspondentes, quando da mudança da Lei nº 6.404/1976. O saldo seria amortizado linearmente, até 2017, conforme previsto na Lei nº 11.638/2007. No IF..... devido à sua natureza jurídica (autarquia federal), não há valor registrado neste grupo

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

Depreciação, amortização ou exaustão de bens imóveis não cadastrados no SPIUnet e bens móveis

A base de cálculo para a depreciação, a amortização e a exaustão é o custo do ativo imobilizado, compreendendo tanto os custos diretos como os indiretos. O método de cálculo dos encargos de depreciação aplicável a toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional para os bens imóveis que não são cadastrados no SPIUnet e para os bens móveis é o das quotas constantes.

Como regra geral, a depreciação dos bens imóveis não cadastrados no SPIUnet e a dos bens móveis deve ser iniciada a partir do primeiro dia do mês seguinte à data de início de utilização do bem. Porém, quando o valor do bem adquirido e o valor da depreciação no primeiro mês forem relevantes, admite-se, excepcionalmente, o cômputo da depreciação em fração menor do que um mês.

No IF..... não há bem imóvel não registrado no SPIUnet.

Depreciação de bens imóveis cadastrados no SPIUnet

A vida útil é definida com base no laudo de avaliação específica ou, na sua ausência, por parâmetros predefinidos pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU) de acordo com a natureza e as características dos bens imóveis. Nos casos de imóveis reavaliados, independentemente do fundamento, a depreciação acumulada deve ser zerada e reiniciada a partir do novo valor.

O valor depreciado dos bens imóveis do IF....., que abrange a quase totalidade das unidades gestoras (Campi), é apurado mensal e automaticamente pelo sistema SPIUnet sobre o valor depreciável da aquisição, utilizando-se, para tanto, o Método da Parábola de Kuentzle, com a depreciação iniciada no mesmo dia em que o bem for colocado em condições de uso.

Passivos circulantes e não circulantes

As obrigações do IF..... são evidenciadas por valores conhecidos ou calculáveis, acrescidos, quando aplicável, dos correspondentes encargos das variações monetárias e cambiais ocorridas até a data das demonstrações contábeis. Com exceção do resultado diferido (presente somente no passivo não circulante), os passivos circulante e não circulante apresentam a seguinte divisão: (i) obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais; (ii) empréstimos e financiamentos; (iii) fornecedores e contas a pagar; (iv) obrigações fiscais; (v) obrigações de repartições a outros entes; (vi) provisões; e (vii) demais obrigações.

As Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial contém informações relativas aos Fornecedores e Contas a Pagar em curto prazo. Os Termos de Execução Descentralizada (TEDs), utilizados como

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

instrumento de transferência de recursos financeiros entre órgãos da administração pública, são registrados como obrigações quando os recursos recebidos demandam prestação de contas futura ou execução de atividades específicas. Essas operações são monitoradas e evidenciadas de forma transparente nas demonstrações contábeis, em conformidade com as normas aplicáveis.

Empréstimos e Financiamentos

São as obrigações financeiras, internas e externas, a título de empréstimos, bem como as aquisições financiadas efetuadas diretamente com o fornecedor. Os empréstimos são segregados em dívida mobiliária (tem por base a emissão de títulos da dívida pública) e a dívida contratual (contratos de empréstimos).

O IF..... possui ou não empréstimos e financiamentos registrados.

Provisões

Provisões são obrigações presentes, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, e que possuem prazo ou valor incerto. As provisões estão segregadas em seis categorias: (i) riscos trabalhistas; (ii) riscos fiscais; (iii) riscos cíveis; (iv) repartição de créditos tributários; (v) provisões matemáticas; e (vi) outras. As provisões são reconhecidas quando a possibilidade de saída de recursos no futuro é provável, e é possível a estimativa confiável do seu valor.

São atualizadas até a data das demonstrações contábeis pelo montante provável de perda, observadas suas naturezas e os relatórios técnicos emitidos pelas áreas responsáveis. No IF..... não houve a necessidade de registros de provisões em razão da não ocorrência do primeiro pressuposto (a provável possibilidade de saída de recursos).

Ativos e Passivos Contingentes

Os ativos e passivos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis. Quando relevantes, são registrados em contas de controle e evidenciados em notas explicativas. Ativo contingente é um ativo possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Ajustes de Exercícios Anteriores

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

A conta de Ajustes de Exercícios Anteriores tem a finalidade de registrar os efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a exercício anterior que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Tais ajustes compõem a linha de Resultados Acumulados no Balanço Patrimonial e recebem registros aumentativos e diminutivos que afetam diretamente o Patrimônio Líquido do órgão sem transitar pelas contas de resultado, uma vez que se referem a exercícios encerrados. As Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial contém informações relativas aos lançamentos em contrapartida aos Ajustes de Exercícios Anteriores.

Restos a Pagar.

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, os Restos a Pagar correspondem às despesas empenhadas, mas que não foram pagas até 31 de dezembro do exercício financeiro correspondente, por não ter havido a entrega, em tempo hábil, dos produtos adquiridos ou da prestação integral dos serviços. No encerramento de cada exercício financeiro, essas despesas devem ser registradas contabilmente como obrigações a pagar do exercício seguinte ("resíduos passivos"); e serão financiadas à conta de recursos arrecadados durante o exercício financeiro em que ocorreu a emissão do empenho. Portanto, Restos a Pagar, referem-se a dívidas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros anteriores àquele em que deveria ocorrer o pagamento.

Apuração do resultado

Em conformidade com o PCASP, é possível a apuração dos seguintes resultados:

- ✓ Patrimonial;
- ✓ Orçamentário; e
- ✓ Financeiro.

Resultado Patrimonial

A apuração do resultado patrimonial consiste na confrontação das variações patrimoniais aumentativas (VPA) com as variações patrimoniais diminutivas (VPD) constantes na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).

A DVP evidencia as alterações (mutações) verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício que passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial.

As VPA são reconhecidas quando for provável que benefícios econômicos fluirão para a entidade

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20...

e quando puderem ser mensuradas confiavelmente, utilizando-se a lógica do regime de competência. As receitas tributárias e as transferências recebidas são exceções a esta regra, pois seguem a lógica do regime de caixa, de acordo com o modelo PCASP e em atendimento à Lei nº 4.320/1964.

As VPD são reconhecidas quando for provável que ocorrerá decréscimo nos benefícios econômicos para o órgão, implicando em saída de recursos ou em redução de ativos ou na assunção de passivos, seguindo a lógica do regime de competência. Excetuam-se a esta regra as despesas oriundas da restituição de receitas tributárias e às transferências concedidas, que seguem a lógica do regime de caixa, de acordo com o modelo PCASP, que coaduna com a Lei nº 4.320/1964.

A apuração do resultado se dá pelo encerramento das contas de VPA e VPD, em contrapartida a uma conta de apuração. Após esse processo, o resultado obtido é transferido para conta de Superávit/Déficit do Exercício, evidenciada no Patrimônio Líquido do órgão. O detalhamento do confronto entre VPA e VPD é apresentado na Demonstração das Variações Patrimoniais. Com função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado, o resultado patrimonial apurado não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais do órgão.

Resultado financeiro

O resultado financeiro representa o confronto entre ingressos e dispêndios, orçamentários e extraorçamentários, que ocorreram durante o exercício e alteraram as disponibilidades do órgão. Pelo Balanço Financeiro, é possível realizar a apuração do resultado financeiro. Esse resultado não deve ser confundido com o superávit ou déficit financeiro do exercício apurado no Balanço Patrimonial. Pela observância do princípio de caixa único, é possível, também, verificar o resultado financeiro na Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC, que apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.

A DFC permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades. Sua análise permite a comparação dos fluxos de caixa, gerados ou consumidos, com o resultado do período e com o total do passivo, permitindo identificar, por exemplo, a parcela dos recursos utilizada para pagamento da dívida e para investimentos, e a parcela da geração líquida de caixa atribuída às atividades operacionais.

Resultado orçamentário

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 4º Trimestre de 20....

O regime orçamentário da União segue o disposto no art. 35 da Lei nº4.320/1964, que define que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

O resultado orçamentário representa o confronto entre as receitas orçamentárias realizadas e as despesas orçamentárias empenhadas, não se computando, portanto, as despesas liquidadas e as despesas pagas, em atendimento ao art. 35 supracitado. O superávit ou o déficit é apresentado diretamente no Balanço Orçamentário. A fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário, o déficit é apresentado junto às receitas, enquanto o superávit é apresentado junto às despesas.

As colunas de "Previsão Inicial" e "Previsão Atualizada" da Receita conterão os valores correspondentes às receitas próprias ou aos decorrentes de recursos vinculados a despesas específicas, fundo ou órgão, consignados na LOA.

Estudos da STN apontam que "o balanço orçamentário é estruturado para atender a um 'ente público' e não para demonstrar as movimentações de créditos, pois os valores concedidos são iguais aos valores recebidos entre as unidades que compõem o ente". Entende-se por "ente" a União (OFSS), cada um dos estados, o Distrito Federal e cada município. Portanto, a concepção de ente pode gerar confusão no BO de órgãos e de unidades gestoras, pois não apresentará os valores da coluna "Dotação Inicial" e "Dotação Atualizada", exceto receitas próprias ou recursos vinculados. Caso o órgão não possua essas duas origens de receita, o BO demonstrará apenas a execução do crédito, visualizada na coluna de "Despesas Empenhadas".

Os valores recebidos pelo IFS, por exemplo, provenientes do MEC ou de outros órgãos federais, não são mais visualizados no "BO", na coluna "Previsão Atualizada" da Receita, desde 2011, quando foi reformulada a sua estrutura pela STN. A justificativa para retirada da movimentação de créditos do Balanço Orçamentário foi a de que "crédito" e "dotação" não são sinônimos. Esta corresponde aos valores fixados na LOA; enquanto aquele corresponde aos valores movimentados pela execução orçamentária (dentro de um mesmo ente). Para identificar os créditos recebidos de outros órgãos não pertencentes à estrutura do IFS, deve-se gerar um relatório gerencial sobre "Movimentação Orçamentária". Portanto, os créditos recebidos ou concedidos não são adicionados ou deduzidos da coluna "Previsão Atualizada".

Cabe ressaltar que o total da "Despesa Empenhada" superior ao total da "Dotação Inicial" ou "Dotação Atualizada" pode acontecer em qualquer órgão, mas isto não representa um erro. Significa que, além do seu próprio orçamento, o órgão executou (empenhou) despesas com o orçamento de outros órgãos, por meio do recebimento de créditos orçamentários.

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20....

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

**(Inserir todas os Demonstrativos Contábeis
do Trimestre)**

LOGO DA
INSTITUIÇÃONotas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20....

DEMONSTRATIVO CONTÁBIL CONSOLIDADO DO BALANÇO PATRIMONIAL

		Valores em Unidades de Real	
ATIVO			
ESPECIFICAÇÃO	2024	2023	
ATIVO CIRCULANTE	34.090.639,94	32.080.583,98	
Caixa e Equivalentes de Caixa	26.785.101,18	25.582.660,33	
Créditos a Curto Prazo	3.995.278,77	4.487.161,90	
Divida Ativa Não Tributária	4.404,93	4.404,93	
Demais Créditos e Valores	3.990.873,84	4.482.756,97	
Estoques	3.239.713,17	1.936.546,11	
VPDs Pagas Antecipadamente	70.546,82	74.215,64	
ATIVO NÃO CIRCULANTE	593.728.942,78	583.360.895,12	
Ativo Realizável a Longo Prazo	196.434,20	196.434,20	
Créditos a Longo Prazo	196.434,20	196.434,20	
Divida Ativa Não Tributária	14.031,36	14.031,36	
Demais Créditos e Valores	182.402,84	182.402,84	
Imobilizado	591.403.107,92	581.034.760,26	
Bens Móveis	60.241.672,20	58.634.117,53	
Bens Móveis	114.073.078,73	106.188.524,46	
(-) Depreciação/Amortização/Exaustão Acum. de Bens Móveis	-53.831.406,53	-47.554.406,93	
Bens Imóveis	531.161.435,72	522.400.642,73	
Bens Imóveis	531.281.959,26	522.624.921,60	
(-) Deprec./Amortização/Exaustão Acum. de Bens Imóveis	-120.523,54	-224.278,87	
Intangível	2.129.400,66	2.129.400,66	
Softwares	2.129.400,66	2.129.400,66	
Softwares	2.129.400,66	2.129.400,66	
TOTAL DO ATIVO	627.819.582,72	615.441.179,10	
PASSIVO E PATRIMONIO LIQUIDO			
PASSIVO			
ESPECIFICAÇÃO	2024	2023	
PASSIVO CIRCULANTE	168.040.870,24	140.606.206,73	
Obrigações Trabalh., Previd. e Assist. a Pagar a Curto Prazo	20.721.431,37	21.310.193,88	
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	1.291.378,27	693.672,98	
Obrigações Fiscais a Curto Prazo	-	5.485,39	
Demais Obrigações a Curto Prazo	146.028.060,60	118.596.854,51	
PASSIVO NÃO CIRCULANTE	-	-	
TOTAL DO PASSIVO EXIGIVEL	168.040.870,24	140.606.206,73	
PATRIMONIO LIQUIDO			
ESPECIFICAÇÃO	2024	2023	
Demais Reservas	213.924.433,64	30.176.367,78	
Resultados Acumulados	245.854.278,84	444.668.604,59	
Resultado do Exercício	-17.446.533,74	-1.502.085,17	
Resultados de Exercícios Anteriores	267.481.080,14	447.352.892,13	
Ajustes de Exercícios Anteriores	-4.180.267,56	-1.192.202,37	
TOTAL DO PATRIMONIO LIQUIDO	459.778.712,48	474.834.972,37	
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMONIO LIQUIDO	627.819.582,72	615.441.179,10	

LOGO DA
INSTITUIÇÃO

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
4º Trimestre de 20....

NOTAS EXPLICATIVAS

**(Inserir as Notas Explicativas das
demonstrações contábeis que julgar
importante)**

Informação de suporte sobre itens apresentados *Balanço Patrimonial (BP)*, *Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)*, *Balanço Orçamentário (BO)*, *Balanço Financeiro (BF)*, *Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)* e *Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)* se houver, pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados;

REFERÊNCIAS

AQUINO, W. de; SANTANA, A. C. de. **Caderno de Estudos da FIPECAFI/ FEA-USP**, São Paulo, SP, n. 5, jun, 1992. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1413-92511992000200002>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5575>>. Acesso em: 11 out. 2024.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade**. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 25 de jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e dos órgãos da Administração Direta e Indireta. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 mar. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10 de out. 2024.

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. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rap/v46n1/v46n1a08.pdf>>. Acesso em: 12 de out. 2024.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the Public Sector: a governing body perspective**. New York: IFAC, August 2001, Study 13. Disponível em: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf. Acesso em: 12 de jul. 2025.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: 12. ed., Editora Atlas, 2021.E-book.

OTT, E. **Teoria da Contabilidade**. Rio Grande do Sul: Editora Unisinos, 2012. E-book.

Secretaria do Tesouro Nacional. MCASP. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 10. Ed. Brasília: 2023. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:48458>. Acesso em: 12 out. 2024.

Protocolo de recebimento do produto técnico-tecnológico

Ao

Comitê Gestor Nacional do PROFIAP - Mestrado Profissional em Administração Pública

Pelo presente, encaminhamos o produto técnico-tecnológico intitulado "Evidenciação das Notas Explicativas dos Institutos Federais de Educação: Uma análise da estrutura e suas influências contextuais", derivado da dissertação de mestrado de mesmo título, de autoria de Elizângela Cristina Magalhães.

Os documentos citados foram desenvolvidos no âmbito do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (Profiap), instituição associada Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD.

A solução técnico-tecnológica é apresentada sob a forma de material didático e seu propósito é fornecer um instrumento prático que sirva de referência para os gestores e equipes contábeis, contribuindo para a uniformidade, completude e comparabilidade das Notas Explicativas apresentadas pelas instituições federais de ensino brasileiras

Solicitamos, por gentileza, que ações voltadas à implementação desta proposição sejam informadas à Coordenação Local do Profiap, por meio do endereço profiap@ufgd.edu.br.

Dourados, MS ____ de _____ de 20__

Registro de recebimento

Assinatura, nome e cargo (detalhado) do recebedor

Preencha os campos em azul / Se assinatura física, coletá-la sob carimbo. Documento com este teor (ou equivalente) será adequado se elaborado e assinado pelo Sistema Eletrônico de Informações (SEI) da Instituição do recebedor / **Apague este rodapé na versão final do documento.**

Discente: Elizângela Cristina Magalhães

Orientador: Professor Dr. Josimar Pires da Silva

Universidade Federal da Grande Dourados

Dourados, 05 de janeiro de 2026

