

**A RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA DO
SECTOR PÚBLICO PARA A *ACCOUNTABILITY*: UM ESTUDO DAS
UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS BRASILEIRAS.**

Juliano Sávio Barbosa Eirado

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientadora:
Professora Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus
Professora Auxiliar, ISCTE, Business School, Departamento de Contabilidade

Abril 2010

RESUMO

Nesta dissertação verificou-se que a concepção e gestão da coisa pública foram fortemente modificados nas últimas duas décadas do século XX por influência da Nova Gestão Pública (NGP) que, dentre outros objectivos, buscou promover maior efectividade nos sistemas de *accountability*, movendo a ênfase do controlo dos processos para o controlo dos resultados alcançados pelas organizações.

Dentre as mudanças determinadas pela NGP verificaram-se alterações na Contabilidade do Sector Público em vários países. No Brasil a vaga mais forte na implementação da Nova Gestão Pública ocorreu entre 1995 e 2000, porém pouca atenção foi dispensada à Contabilidade Pública que manteve a estrutura conceptual engendrada na década de 60.

Sob a influência da NGP a Educação Superior no Brasil experimentou o estabelecimento, a partir de 1996, de um sistema de avaliação de qualidade das Instituições de Educação Superior (IES), de modo a dotar o Estado e os cidadãos de meios de *accountability* sobre os recursos investidos na Educação Superior, tanto públicos quanto privados.

A análise empírica desenvolvida neste estudo mostrou que as informações contabilísticas das universidades públicas federais brasileiras, nomeadamente as despesas correntes e os activos não-correntes, possuem um significativo poder explicativo sobre o índice de qualidade alcançado pelas IES. Verificou-se que a relação estabelecida entre as variáveis explicativas e o índice de qualidade é positiva e *logarítmica* de modo que cresce a taxas decrescentes. Verificou-se ainda que as ressalvas e irregularidades apontadas nos certificados de auditoria de conformidade não são significativos na explicação da qualidade haja vista serem quase uma constante entre as instituições pesquisadas.

Palavras-chave: *Accountability*, *Value Relevance*, Contabilidade do Sector Público, Qualidade Ensino Superior.

Classificações JEL: H52 – Government Expenditures and Education

H83 – Public Administration; Public Sector Accounting and Audits

ABSTRACT

This thesis shows that the design and management of public affairs were greatly modified in the last two decades of the twentieth century under the influence of New Public Management (NPM) that, among other objectives, stressed in provide greater effectiveness to accountability systems, by shifting the emphasis from process control toward accountability in terms of the results achieved by organizations.

Among the changes determined by the NPM several countries have promoted changes in their Public Sector Accounting. In Brazil, the strongest wave in implementing the New Public Management took place between 1995 and 2000, but little attention was paid to the Public Sector Accounting that maintained the same framework engendered in the 60's.

Under the influence of NPM, Higher Education in Brazil has experienced the establishment of quality assessment system of Higher Education Institutions (HEIs) to provide State and citizens the means of accountability on the resources invested in Higher Education, both public and private.

The empirical analysis in this study showed that the accounting information of the Brazilian federal public universities, in particular the current expenditure and non-current assets, has a significant explanatory power on the quality index reached by the HEIs. We found that the relationship between the explanatory variables and the quality index is positive and logarithmic, so that grows at decreasing rates. We also found that a Qualified Opinion or an Adverse Opinion identified in the compliance audit report are not significant in explaining the quality considering they are almost constant among the institutions surveyed.

Key Words: Accountability, Value Relevance, Public Sector Accounting, Higher Education Quality.

JEL Classification:H52 – Government Expenditures and Education

H83 – Public Administration; Public Sector Accounting and Audits

Às Mulheres da minha vida:

Maria Rita, grande matriarca que mesmo sem grande conhecimento das letras (menos ainda de Paulo Freire) inculcou nos seus o valor libertador da educação;

Aláides Barbosa, mãe amada e guerreira que mostrou com a vida que o amor não é feito de palavras mas de actos e sacrifícios e que os verdadeiros valores se registam pelas marcas que produzem na alma; e

Manuela Cabral, companheira de luta e sonho que abnegadamente embarcou comigo no caminho inverso ao de seu ancestral para descobrirmos juntos as riquezas de Portugal;

AGRADECIMENTOS

Meu primeiro e mais profundo agradecimento é devido a Deus pela Sua infinita providência e misericórdia diuturnamente manifestada em minha vida, das quais a oportunidade e sobretudo a conclusão desse Mestrado são testemunhas.

Meu sincero agradecimento à estimada Renilda de Almeida Moura pelo apoio e empenho que tornaram possível minha participação neste Mestrado.

Agradeço também ao Ministro de Estado do Controle e da Transparência, Jorge Hage Sobrinho, ao Secretário-Executivo, Luiz Navarro de Brito Filho e ao Secretário Federal de Controle Interno Valdir Agapito Teixeira pela confiança depositada e pelo apoio institucional da Controladoria-Geral da União.

Também agradeço aos Professores do Mestrado pelas ideias despertadas e que constituíram a gênese deste trabalho, ainda que eles mesmos não tivessem a exacta consciência disto, de modo particular aos Professores Dr. Dias Curto e Dra. Isabel Lourenço.

Aos companheiros de jornada agradeço pela gentil acolhida que tornou mais suave o trajecto até a meta.

E um agradecimento especial à orientadora Prof. Dra. Maria Antónia Jorge de Jesus pela paciência e valiosas contribuições sem as quais este trabalho não seria possível.

Só pode ser feliz um Estado edificado sobre a honestidade.
Aristóteles

ÍNDICE GERAL

1	Introdução.....	1
1.1	Motivações e Enquadramento do Estudo.....	1
1.2	Objectivo e Questões de Investigação	2
1.3	Método de Pesquisa	3
1.4	Estrutura do Trabalho	4
2	<i>Accountability</i> e a Reforma do Estado no Fim do século XX.....	5
2.1	A Nova Gestão Pública.....	5
2.2	Governabilidade.....	9
2.3	Governança	10
2.4	<i>Accountability</i>	12
2.4.1	Teoria da Agência	15
2.4.2	<i>Accountability</i> no Sector Público.....	19
2.5	O foco da <i>Accountability</i> na Nova Gestão Pública.....	22
2.6	<i>Accountability</i> no Brasil.....	25
3	Contabilidade e <i>Accountability</i>	31
3.1	Normatização Contabilística Internacional.....	33
3.2	Normatização Contabilística no Brasil	37
3.2.1	Esforços de Harmonização Internacional	45
4	<i>Accountability</i> na Educação Superior: Mensuração da Qualidade.....	49
4.1	A Avaliação do Ensino Superior no Brasil	52
4.2	O Índice Geral de Cursos (IGC)	52
5	Análise Empírica da Relação entre o Índice de Qualidade, as Informações Contabilísticas e os Achados de Auditoria.....	55
5.1	Origem dos Dados.....	55
5.2	Universo Pesquisado	56
5.3	Especificação e Análise dos Modelos.....	58
5.3.1	Definição das Variáveis	59
5.3.2	Estimação do Modelo e Análise.....	62
	Conclusão e Propostas	75
	Referências Bibliográficas	79
	Anexos	91

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 2.1 – Aspectos Doutrinários da Nova Gestão Pública	5
Quadro 5.1 – Coeficientes estimados para o modelo (4)	65
Quadro 5.2 – Estatística descritiva dos erros – modelo (4).....	66
Quadro 5.3 – Teste de Kolmogorov-Smirnov para os erros – modelo (4).....	66
Quadro 5.5 – Coeficientes estimados para o modelo (5)	68
Quadro 5.6 – Estatística Descritiva dos erros – modelo (5)	68
Quadro 5.7 – Teste de Kolmogorov-Smirnov para os erros – modelo (5).....	68
Quadro 5.8 – Teste de White para heterocedasticidade dos erros – modelo (5).....	70

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 4.1 – Abordagem Input - Output na Avaliação do Ensino Superior.....	51
Figura 5.1 – Distribuição das universidades segundo o número de alunos.....	57
Figura 5.2 – Distribuição das universidades segundo o tempo de funcionamento, em anos ...	57
Figura 5.3 – Distribuição das universidades segundo o orçamento executado em 2007	57
Figura 5.4 – Distribuição das universidades segundo o desempenho medido pelo MEC	57
Figura 5.5 – Relação entre as variáveis <i>Dc</i> e <i>Ap</i>	63
Figura 5.6 – Relação entre <i>Ap</i> e <i>IGC</i>	64
Figura 5.7 – Relação entre <i>Dc</i> e <i>IGC</i>	64
Figura 5.8 – Histograma dos erros	66
Figura 5.9 – Gráfico de probabilidade normal dos erros.....	66
Figura 5.10 – Regiões da estatística de Durbin-Watson	71
Figura 5.11 – Variação do R^2 para modelos baseados em EPS e BVPS de 1958 a 1996	72

ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO I – Cálculo do Índice Geral de Cursos	91
ANEXO II – Cálculo do Conceito Preliminar de Curso	95
ANEXO III – Cálculo do Conceito ENADE	105
ANEXO IV – Critérios de Avaliação dos Programas de Mestrado e Doutorado	110
ANEXO V – Exemplos das Demonstrações Financeiras.....	127

LISTA DE ABREVIATURAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
APB	<i>Accounting Principles Board</i>
BLUE	<i>Best Linear Unbiased Estimators</i>
BVPS	<i>Book Values per Share</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CLAD	Centro Latino-americano de Administração para o Desenvolvimento
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CPC	Conceito Preliminar de Curso
CRIP	Centro de Referência do Interesse Público
ENADE	Exame Nacional de Desempenho de Estudantes
EPS	<i>Earning per Share</i>
ERC	<i>Earnings Response Coefficient</i>
FARC	Forças Armadas Revolucionárias da Colômbia
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
HEIs	<i>Higher Education Institutions</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IDD	Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado
IES	Instituições de Educação Superior
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IGC	Índice Geral de Cursos
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IPSASB	<i>Public Sector Accounting Standards Board</i>
MEC	Ministério da Educação
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Sector Público
NGP	Nova Gestão Pública
OBZ	Orçamento Base Zero
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PCC	Primeiro Comando da Capital
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PPBS	<i>Planing Programing and Budgeting System</i>
SINAES	Sistema Nacional de Avaliação do Ensino Superior
SNC	Sistema Normalização Contabilística
Tol	Tolerância
VIF	Factor de Inflação da Variância

1 INTRODUÇÃO

1.1 MOTIVAÇÕES E ENQUADRAMENTO DO ESTUDO

Actualmente os regimes democráticos de governo são um consenso quase absoluto na condução da coisa pública, mas o entendimento sobre a extensão do conceito varia, havendo regimes denominados democráticos em que participação dos cidadãos restringe-se a eleições periódicas e outros que buscam ampliar a efectiva participação popular no processo de gestão pública.

Dentre os últimos, uma das preocupações vigentes é que o Estado seja para o cidadão (e não o contrário) e parte dessa preocupação foi materializada na implantação de formas de gestão que buscavam aumentar a economia, eficiência e eficácia na gestão pública de forma a maximizar o benefício aos cidadãos com o mínimo de recursos. Essa nova forma de gestão foi baptizada de Nova Gestão Pública (*New Public Management*) e introduzia na Administração Pública métodos e conceitos inspirados na gestão de empreendimentos privados, inclusive com seus pressupostos, como a teoria dos custos de transacção e a teoria da agência.

No bojo dessas mudanças um conceito foi especialmente enfocado: *accountability*, segundo o qual a gestão pública deve ser transparente, informativa, deve prestar contas pelas responsabilidades recebidas e ser responsabilizada pelos resultados alcançados e não apenas pelos meios utilizados.

A ideia de *accountability* não pode ser vista como um modismo de gestão, mas deve ser encarada como pressuposto básico da democracia, pois a cooptação da estrutura do Estado por interesses privados é tão ou mais prejudicial ao interesse colectivo que um golpe de estado.

Numa sociedade democrática as instituições públicas devem buscar sempre o interesse público, que pode ser traduzido na maior qualidade de aplicação dos recursos públicos em termos de desempenho imediato e de longo prazo, além da observância dos princípios gerais da Administração Pública.

Nos países de tradição latina, a responsabilização do agente por ineficiência na gestão é questão complexa e muitas vezes difícil quando não são evidenciados actos manifestamente ilegais, entretanto há a hipótese da responsabilização indirecta em virtude da

exposição dos administradores. Assim, torna-se necessário investigar instrumentos que caracterizem a gestão da coisa pública de modo a evidenciar a *performance* da gestão e permitir a responsabilização dos gestores.

Neste contexto, a Contabilidade Pública assume especial importância pois é o meio por excelência de registo e comunicação dos actos de gestão, podendo muito contribuir para que a gestão pública atinja seus objectivos quanto a comunicação interna e externa para fins de *accountability*.

Para desempenhar papel tão relevante é necessário que sejam bem definidos e consistentes os critérios da base da actividade contabilística: o reconhecimento e mensuração dos elementos patrimoniais e suas variações em consonância com o orçamento do Estado.

Adopção da Nova Gestão Pública determinou mudanças na Contabilidade Pública de muitos países. Todavia no Brasil houve pouca repercussão na altura de sua implantação ao fim dos anos 90 do século XX. As mudanças significativas estão a ocorrer com vigência prevista para 2011, influenciadas pela harmonização internacional da Contabilidade Pública, que por sua vez coincide com o processo de convergência internacional da Contabilidade Financeira.

Apesar do destacado papel para a *accountability* da gestão pública e ainda do volume de recursos que envolve¹, pouca atenção foi dispensada ao estudo da contabilidade pública brasileira, menos de 5% das investigações académicas feitas no Brasil contemplam essa área (Riccio e Sakata, 2003).

1.2 OBJECTIVO E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

Buscando contribuir para a diminuição desta lacuna na investigação contabilística, este estudo pretende investigar se as Demonstrações Contabilísticas de entidades do sector público, nomeadamente as universidades, fornecem informações relevantes como instrumento de *accountability* que possam explicar o desempenho alcançados pelas mesmas e, ainda, se esses resultados são afectados por achados de inconformidade das auditorias efectuadas pelos órgãos do Sistema de Controlo Interno.

Para atender a este objectivo foram formuladas as seguintes questões de investigação:

¹ No caso brasileiro a carga tributária está estimada em 35,8% do Produto Interno Bruto (PIB) e a Dívida Líquida do Sector Público em 43% do PIB.

- As informações contabilísticas prestadas pelas universidades são úteis num processo de *accountability* do ponto de vista do desempenho? Ou seja, colaboram na explicação da *performance* das Universidades Federais brasileiras nas avaliações de qualidade a que são submetidas?
- Os achados de inconformidade nas auditorias de regularidade influenciam a *performance* das Universidades Federais brasileiras nas avaliações de qualidade a que são submetidas?
- Quais as variáveis que exercem maior influência na *performance* das Universidades Federais Brasileiras?

1.3 MÉTODO DE PESQUISA

A definição do método de investigação depende da natureza que se pretende investigar, bem como dos pressupostos do investigador sobre o objecto de investigação. Em contabilidade, Hopper e Powell (1985) propuseram três categorias de investigação: a investigação crítica, a investigação interpretativa e a investigação positivista (Vieira, 2009).

Quanto aos métodos adoptados nas pesquisas em contabilidade, apesar de serem diversos, autores como Scapens e Bromwich (2001), Hopper *et al.* (2001) e Young *et al.* (2005) os agrupam em três grandes categorias: modelos económicos, inquéritos e estudos de campo (Machado, 2007).

Conforme os autores citados, esta investigação insere-se na categoria positivista, pois pretende verificar o funcionamento de uma dada realidade. Quanto ao método utilizado, trata-se da especificação de um modelo económico por meio da análise de uma regressão múltipla.

Os dados que servem de base à esta investigação são dados já existentes – dados tipo II, segundo Ferreira e Sarmiento (2009) – e tratar-se de universo relativamente pequeno, optou-se por utilizar as informações disponíveis de todas as instituições ao invés de definir-se amostra.

A recolha dos dados foi feita a partir das Demonstrações Financeiras das universidades, dos certificados de auditoria de conformidade emitidos pelo órgão central do sistema de controlo interno, dos relatórios de avaliação das universidades e dos dados do censo da anual da educação superior.

A selecção das variáveis fundamenta-se na ideia que os *inputs* determinam os *outputs*. Assim, definiu-se as variáveis despesa corrente para representar os *inputs*

provenientes dos fluxos de recursos e o activo permanente (não-corrente) para representar os *inputs* provenientes de *stocks* de recursos e ainda a variável que representa a existência de ressalvas/irregularidades dos certificados de auditoria de conformidade como indicador da qualidade do processo. O *output* é medido pelo Índice Geral de Cursos divulgado pelo INEP.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Para atingir seus objectivos este trabalho está estruturado em quatro capítulos além desta Introdução (Capítulo 1) e da Conclusão (Capítulo 6). O Capítulo 2 trata da *accountability* e suas relações com a Nova Gestão Pública. Assim, trata do papel da *accountability* no estado democrático, os seus pressupostos teóricos, e sua finalidade e as mudanças influenciadas pela Nova Gestão Pública. Trata também de como estão estruturadas as instâncias oficiais de *accountability* no Brasil.

O Capítulo 3 trata das relações entre *accountability* e Contabilidade, relata o papel da Contabilidade nos processos de *accountability* e sua posição como instrumento privilegiado de registo e prestação de informações de uma gestão; aborda ainda os avanços na Contabilidade Pública em nível internacional dos esforços de harmonização e da influência da Nova Gestão Pública nas mudanças observadas. Neste capítulo ainda é caracterizada a Contabilidade Pública brasileira para que se possa perceber a extensão das informações que servem de base a este estudo.

No Capítulo 4 a *accountability* no ensino superior é tratada sob o enfoque dos *outputs* e os meios estabelecidos para a sua mensuração. É abordada a polémica que da avaliação das Instituições de Ensino Superior (IES) e apresentado o modelo adoptado no Brasil que servirá de base para avaliação da relevância da informação contabilística.

Por fim, no capítulo 5 busca-se estimar e validar o modelo econométrico concebido a partir do referencial teórico e analisar os respectivos resultados, com vista a responder às questões de investigação formuladas neste estudo.

2 *ACCOUNTABILITY* E A REFORMA DO ESTADO NO FIM DO SÉCULO XX

2.1 A NOVA GESTÃO PÚBLICA

Os últimos 20 anos do século XX foram marcados por um movimento de reforma no modo compreender e gerir a coisa pública, denominado *New Public Management*, ou Nova Gestão Pública, caracterizado por buscar romper com o modelo burocrático weberiano² e introduzir na Administração Pública conceitos correntes na gestão de empresas como competitividade, eficiência e *performance*.

Segundo Lapsley (2009), os políticos entendem que a chave para alcançar e manter-se no poder está em ser percebido pelos outros como quem se trabalha, para que se possa conseguir um sector público mais eficiente, económico e eficaz, e por isso a Nova Gestão Pública lhes parece tão atractiva, pois defende que a forma de gestão é que tem o poder de transformar o sector público e não as políticas alternativas, tais como as formas tradicionais de administração pública ou o mero aumento nos gastos públicos.

Hood (1995), um dos mais citados autores sobre o tema, identifica sete aspectos doutrinários da Nova Gestão Pública, conforme Quadro 2.1.

Quadro 2.1: Aspectos doutrinários da Nova Gestão Pública

DOCTRINA	JUSTIFICAÇÃO
Desagregação do Sector Público em unidades corporativas organizadas por produtos	Permite que as unidades sejam geridas com foco na responsabilização e separação a produção da responsabilidade pelo fornecimento para criar um lobby anti-desperdício;

² Modelo administrativo descrito pelo sociólogo alemão Max Weber que “pressupõe que o núcleo da vida política é da fazer, interpretar, implementar e executar as leis. Lei e hierarquia governam a Administração Pública. Administradores são burocratas guiados pelas regras para executar e manter as normas legais com integridade, baseados nos princípios do Estado de Direito com o bem comum em mente. Este modelo enfatiza a fiabilidade, consistência, previsibilidade e *accountability*. [...] A Nova Gestão Pública retrata como obsoleta uma administração pública centralizada e apegada a regras.”. (Olsen, 2003: 510)

DOCTRINA	JUSTIFICAÇÃO
Maior competitividade no fornecimento de bens e serviços por meio do estabelecimento de contratos a termo e criação de mercados internos ³ no sector público;	Rivalidade é a chave para baixar custos e melhorar <i>performance</i> e os contratos são a chave para fixar padrões de <i>performance</i> ;
Ênfase no estilo de gestão do sector privado;	Necessidade da aplicação no sector público de ferramentas de gestão já provadas no sector privado;
Maior ênfase na disciplina e austeridade no uso de recursos;	Necessidade de cortar custos directos e aumentar a disciplina no trabalho, enfim fazer mais com menos
Tornar visíveis os gestores de alto escalão;	<i>Accountability</i> ⁴ requer uma definição clara de quem são os responsáveis e não a existência de uma difusão de poder;
Padrões explícitos, mensuráveis e formais de desempenho e sucesso;	<i>Accountability</i> implica metas claramente definidas, a eficiência exige um olhar constante para os objectivos;
Maior ênfase nos controlos por resultados.	Necessidade de focar nos resultados e não nos meios.

Fonte: Adaptado de Hood (1995: 96),

De acordo com o Centro Latino-americano de Administração para o Desenvolvimento – CLAD (1998) a reforma da Administração Pública na América Latina é uma questão tão relevante quanto no mundo desenvolvido, embora cercada de algumas peculiaridades. Na América Latina observa-se uma crise mais grave na estrutura do Estado que a experimentada pelos países mais desenvolvidos, além de uma séria crise fiscal e uma exaustão do modelo económico adoptado até então (substituição de importações). Também se observa um grande nível de endividamento externo, o que ocasionou, na década de 80, uma hiper-inflação e estagnação económica nos países latino-americanos.

Neste cenário, o CLAD (1998) argumenta que a implantação da Reforma Gerencial⁵ é condição necessária para aumentar a governança do Estado, pois assegura os mecanismos necessários ao aumento da economia, eficiência e eficácia da administração pública. As

³ Criação de um ambiente competitivo dentre as próprias organizações públicas, de modo estas tivessem de disputar a preferência do cliente para “vender” seus produtos e serviços, seja ao Estado ou directamente ao cidadão.

⁴ O conceito de *accountability* e sua relação com a Nova Gestão Pública serão explicitados nas secções 2.4 e seguintes.

⁵ Nomenclatura adoptada pelo CLAD para a Nova Gestão Pública (*New Public Management*)

principais características deste modelo administrativo, segundo o CLAD (1998: 32) são as seguintes:

a) A profissionalização da alta burocracia é o ponto de partida da Reforma Gerencial. Para isso, deve-se constituir um núcleo estatal estratégico, fundamental na formulação, supervisão e regulação das políticas, e formado por uma elite burocrática tecnicamente preparada e motivada. [...]

b) A administração pública deve ser transparente e seus administradores, responsabilizados democraticamente perante a sociedade. Isto porque a profissionalização da burocracia não a torna completamente imune à corrupção, fenómeno mundial que tem aumentado demasiadamente na América Latina. [...]

c) Descentralizar a execução dos serviços públicos é tarefa essencial no caminho da modernização da gestão do Estado latino-americano. Primordialmente, as funções que podem ser realizadas pelos governos subnacionais, e que antes estavam centralizadas, devem ser descentralizadas. Esta medida busca não somente ganhos de eficiência e efectividade, mas também aumentar a fiscalização e o controlo social dos cidadãos sobre as políticas públicas. [...]

d) Nas actividades exclusivas de Estado que permanecerem a cargo do Governo Central, a administração deve ser baseada na desconcentração organizacional. Os órgãos centrais devem delegar a execução das funções para agências descentralizadas. O princípio que norteia esta mudança é o de que deve haver uma separação funcional entre as estruturas responsáveis pela formulação de políticas e as unidades descentralizadas e autónomas, executora dos serviços, e, dessa maneira, orientar a administração pública pelo controlo dos resultados obtidos pelas agências autónomas.

e) A Administração Pública Gerencial orienta-se, basicamente, pelo controlo dos resultados, ao invés do controlo passo a passo das normas e procedimentos, como fazia o modelo burocrático weberiano. [...]

f) A maior autonomia gerencial das agências e de seus gestores deve ser complementada por novas formas de controlo. O controlo deixa de ser o primordialmente burocrático, que buscava aferir se todos os procedimentos tinham sido cumpridos de forma correcta, para se preocupar mais com os ganhos de eficiência e efectividade das políticas. [...]

g) No modelo gerencial de administração pública é preciso distinguir duas formas de unidades administrativas autónomas. A primeira é aquela que envolve as agências que realizam actividades exclusivas de Estado, e portanto por definição monopolistas. Nesse caso, a descentralização tem como finalidade aumentar a flexibilidade administrativa do aparelho estatal. Com relação ao segundo tipo de agência descentralizada, que actua nos serviços sociais e científicos, o CLAD defende que o Estado deve continuar actuando na formulação geral, na regulação e no financiamento das políticas sociais e de desenvolvimento científico-tecnológico, mas que é possível transferir o provimento desses serviços a um sector público não estatal em várias situações. [...]

h) Outra característica importante da Reforma Gerencial do Estado é a orientação da prestação dos serviços para o cidadão-usuário. Trata-se de uma revolução na administração pública, já que o antigo modelo burocrático weberiano era auto-referenciado, isto é, voltado mais para a afirmação do poder do Estado e da burocracia estatal do que para responder as demandas dos cidadãos. [...]

i) Finalmente, é fundamental modificar o papel da burocracia em relação à democratização do poder público. Segundo os princípios da Reforma Gerencial, é preciso aumentar o grau de responsabilização do servidor público em três aspectos: i) Perante a sociedade, tornando a administração pública mais transparente, voltada para a prestação de contas. Neste sentido, é preciso treinar os funcionários públicos para que comecem a tratar os cidadãos como consumidores cujos direitos devem ser respeitados. Além disso, a burocracia terá que

enxergar o usuário do serviço como um possível aliado na busca para resolver os problemas; ii) Perante os políticos eleitos nos termos da democracia representativa, sejam do governo sejam da oposição; e iii) Perante os representantes formais e informais da sociedade que estejam actuando junto à esfera pública não-estatal.

Dos pontos de vista espacial e temporal, pode-se identificar que a Nova Gestão Pública, teve o seu início no Reino Unido no princípio dos anos 80, sendo depois seguida por outros países de língua inglesa, com destaque para as reformas ocorridas na Nova Zelândia e Austrália, e alcançando praticamente todo o mundo ocidental desenvolvido (Hood, 1995; Lapsley, 2009).

Segundo Bresser Pereira (2000), dentre os países em desenvolvimento, o Brasil foi pioneiro, tendo as teorias da Nova Gestão Pública chegado em 1995, institucionalizada sob o nome de Administração Pública Gerencial, e surgiu num processo mais amplo que almejava não só uma modificação da maneira de gerir os negócios públicos, mas também uma reforma estrutural do Estado Brasileiro. Essa reforma abrangia três dimensões: uma institucional, outra cultural, e uma terceira, de gestão propriamente dita. Segundo este autor:

- A reforma institucional consistia em criar novas instituições legais e organizacionais que permitissem que uma burocracia profissional e moderna tivesse condições de gerir o Estado brasileiro;
- A reforma cultural significava abandonar de modo definitivo práticas patrimonialistas⁶ na condução dos negócios públicos, e transitar da cultura burocrática, centrada nos processos, para a cultura gerencial, centrada no cidadão-cliente;
- A reforma da gestão é a implementação da Nova Gestão Pública em si e tratava-se de adoptar novas ferramentas de gestão a fim de oferecer a sociedade um serviço público de melhor qualidade para o cidadão-cliente ao menor custo possível.

Segundo o CLAD (1998) a Nova Gestão Pública actua nos países da América Latina em três aspectos que são fundamentais: Governabilidade, Governança e Accountability, que se passa a desenvolver.

⁶ Modelo administrativo caracterizado pela não distinção entre o público e o privado.

2.2 GOVERNABILIDADE

A governabilidade está relacionada com a capacidade substantiva das instituições determinarem o modo de funcionamento de determinados aspectos da sociedade. Significa dizer que há governabilidade quando estão presentes as condições para que aquilo que for decidido pelo governo venha a ser efectivado. Assim sendo, um dos principais aspectos relacionados a governabilidade é o de legitimidade daqueles que tomam as decisões. Pode-se então falar em uma governabilidade de maneira ampla de todo o Governo, ou em carácter mais restrito, que seria o poder de decisão de um administrador qualquer sobre um determinado aspecto da realidade (Alcantára Zães, 1994).

Para Matias Pereira (2008) o termo governabilidade está relacionado ao grau no qual o sistema político se institucionaliza. Tal conceito se impõe ao falar em Nova Gestão Pública, pois para que ela possa ocorrer de facto é necessário que o Estado, como instituição, esteja presente e seja reconhecido e legitimado na sociedade em que está inserido e é parte formadora; ao contrário, de nada adianta a existência de modernas ferramentas de gestão se o Estado não as consegue por em prática, não consegue ser efectivo no atendimento das demandas da sociedade e ainda incapaz de fazer valer suas decisões.

A partir do conceito pode-se verificar que episódios de crise de governabilidade são uma característica que ocorre em maior ou menor grau em parte dos países pobres ou em desenvolvimento como os da América Latina. Tais crises podem decorrer de dois factores: momentos de instabilidade política como se pôde assistir na história recente de países como Haiti, Venezuela, Bolívia e Honduras, ou pela deslegitimação pontual do Estado pela existência de um poder paralelo como ocorre, por exemplo, na Colômbia nas regiões dominadas pelas Forças Armadas Revolucionárias da Colômbia (FARC) ou no Brasil nas comunidades dominadas por facções criminosas como o Comando Vermelho no Rio de Janeiro e o Primeiro Comando da Capital (PCC) em São Paulo.

Em ambas as situações o que se verifica é uma ausência de governabilidade, e algumas funções que são próprias do Estado (principalmente o monopólio do uso da força) são usurpadas por esses grupos que confrontam a ordem estabelecida e mesmo as instituições públicas oficiais como escolas e centros de saúde se submetem, ou são vítimas desse poder

paralelo⁷. Em cenários como este não há muito espaço para implantação de um novo modelo de gestão, pois efectivamente não há gestão alguma.

Em condições como estas a Nova Gestão Pública pode ser um apoio, principalmente por seu foco em resultados como se verá adiante, pois para recuperação da governabilidade além do enfrentamento directo ao poder paralelo, o Estado precisa fazer-se acreditar pela população dessas áreas atingidas, restabelecendo sua presença de maneira plena. (Vélez Rodríguez, 2007)

2.3 GOVERNANÇA

Van Kersbergen e Van Waarden (2004) afirmam que os estudos sobre governança têm crescido em vários campos do conhecimento, entretanto tem assumido diferentes significados. Os autores identificam pelo menos nove diferentes abordagens para o assunto. Uma delas relativa a Boa Governança no sector público, derivada da Nova Gestão Pública que introduz no sector público conceitos correntes no sector privado inspirados na teoria da escolha pública (*public choice*), teoria da agência e ainda dos custos transacção.

A teoria dos custos de transacção é a base dos primeiros estudos sobre governança e também a base da Nova Economia Institucional que têm influenciado a pesquisa em Contabilidade, principalmente em Contabilidade de Gestão (Major e Ribeiro, 2009), mas que afecta também outras disciplinas.

A abordagem da Nova Economia Institucional assenta-se nos estudos Coase (1937) sobre a natureza da empresa, que buscava explicar o que de facto caracterizava uma empresa e por que ela se formava. O autor concluiu que as empresas são um sistema de relações, formais e informais, que passam a existir quando a direcção de recursos de produção está sob o domínio de um empresário. A formação e manutenção dessas relações gerariam custos, os chamados custos de transacção, que poderiam ser reduzidos pelo estabelecimento de contratos de longo prazo ao invés do constante recurso ao mercado. Seria então a possibilidade da redução dos custos de transacção que justificaria a existência das empresas.

Os estudos de Coase foram posteriormente retomados Williamson (1975, 1979, 1985) que afirmava que, ao contrário do que outros acreditavam, a atribuição de transacções ao mercado ou à hierarquia da empresa não era um dado, mas respondia interesses. Além disso, destaca que a forma das organizações tinha um importante papel na explicação da

⁷ Para uma maior compreensão da extensão desse problema no Rio de Janeiro, por exemplo, ver Vélez Rodríguez (2003).

conduta e *performance* das mesmas. Desse modo, definiu a estrutura de governança como o arranjo institucional no qual a integridade de uma transacção é decidida. Sendo que as duas principais opções são o mercado ou a hierarquia. Assim, a governança designaria os dispositivos operacionalizados pela firma para conduzir coordenações eficazes para fazer cumprir os protocolos internos quando a firma opta por efectuar as transacções na própria firma (hierarquia) ou para fazer cumprir os contratos e aplicar normas quando opta pelo mercado.

Williamsom (1985) explica que o esquema contratual que rege as estruturas de governança enquanto arranjo institucional também se aplica à governança corporativa, restringindo-se à maneira que a firma é gerida, principalmente em suas relações com os proprietários.

Como se vê, apesar da origem do termo governança ser utilizado inicialmente para descrever relações no sector privado, o termo passou a descrever arranjos análogos no sector público, que, entretanto, tem os objectivos e formas de governo diferentes das firmas privadas, mas que passou a utilizar-se de experiências de gestão do sector privado por influência da Nova Gestão Pública.

Assim entende-se que no Sector Público o termo governança refere-se às condições adjectivas de exercício do poder, ou seja, o modo que a Administração Pública se organiza, organiza seus recursos e actua para atingir seus objectivos.

Na formulação proposta pelo Banco Mundial (1992)

Governança é a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos económicos e sociais tendo em vista o desenvolvimento. Assim, quando a capacidade do sector público em gerir a economia e prover os serviços públicos é fraca, as perspectivas de desenvolvimento também são.

A governança exerce, portanto, um papel dialéctico, uma vez que pressupõe governabilidade mas também determina a efectividade da acção governamental, por essa razão assume também carácter axiomático, ou seja, é possível atribuir um valor a qualidade da governança, atribuir uma qualidade ao arranjo institucional definido para exercer o poder pela Administração Pública. Assim pode-se falar, como se fala, em características de uma boa governança ou de uma má governança.

2.4 ACCOUNTABILITY

Segundo Sarker (2009), a *Accountability* constitui uma das principais características de uma boa governança e é um dos fundamentos da democracia. O termo não tem tradução imediata para nosso idioma, porém com amplo significado no idioma original.

Accountability é um substantivo derivado do adjectivo *accountable* que numa tradução livre a partir das definições contidas em *The Oxford English Dictionary* é a característica que do que é passível de ser chamado a prestar contas ou responder por responsabilidades ou conduta e ainda que é passível de ser explicado ou justificado. Refere-se, então, a uma expectativa ou obrigação de reportar, explicar e justificar os actos e decisões.

Em Português não existe um único substantivo ou adjectivo que transmita com precisão esse sentido, mas é possível construir um entendimento do termo a partir de sua origem e traçar as diferenças com termos correlatos da nossa língua, pois como se verá trata-se de termo de origem latina.

De acordo com Klein (1966) *accountability* é derivado do verbo *account* que tem origem no Francês antigo *aconter* que significava ao mesmo tempo contar no sentido de relatar (em Inglês *to tell*), quanto no aspecto quantitativo, de conferência e registo (em Inglês *to count*). Este autor salienta ainda que o Francês moderno usa termos diferentes para cada um desses significados, *compter* para contar no sentido quantitativo e *conter* para relatar. Conclui-se daí que a raiz do termo em Inglês abrange tanto o aspecto quantitativo, que é o meio, quanto o relato para justificação/responsabilização pelos actos, que é o fim sendo este o sentido principal do termo.

Em Português o verbo contar também possui estes dois significados, mas não de maneira simultânea, sendo que é privilegiado no uso corrente o sentido semântico quantitativo do termo. Machado (1987), ao descrever a origem etimológica do termo, aponta para *computare*, do Latim, no sentido de calcular, computar. No mesmo diapasão também Nascentes (1955) aponta para o sentido primeiro de calcular, depois pensar e ainda aponta para equivalentes em outras línguas latinas, sendo que no Francês aponta para *compter* que tem sentido quantitativo, como já foi dito. Igualmente Bloch e Von Wartburg (1991) concordam na conceituação desse significado, e corroboram a afirmação de Klein, quando propõe que *compter* é uma variação ortográfica de *conter* que expressa o sentido próprio de contar (quantitativo) enquanto *conter* expressa o sentido figurado de enumerar os detalhes de um acontecimento.

Essa construção da origem semântica é relevante, pois conforme nos explica Cabrera (2003: 17) “a linguagem não é apenas ‘veículo’ de conceitos, mas o âmbito no qual os conceitos são constituídos, conceitos que permitem articular o mundo com intuito de fazê-lo significativo para nós”, o que significa dizer que a linguagem não serve apenas para transmitir as ideias, mas é a matriz a partir da qual as ideias serão constituídas.

Tal diferenciação semântica que é observada leva a compreender porque é que a ideia de prestação de contas no Brasil está mais preocupada com as exactidão das contas (entendidos muitas vezes sob seus aspectos formais) do que com a comunicação de feitos e justificação de escolhas.

Isto fica evidente ao verificar-se que contável em Português se remete a ideia de contar quantitativamente, enquanto sua versão no Inglês (*accountable*), apesar da origem comum do termo, assumiu um significado diverso e que é o que pretendemos analisar, razão pela qual não se consegue, *a priori*, traduzir para o Português em um único termo, sendo o termo original em Inglês, *accountability*, utilizado com frequência na literatura. Segundo Afonso (2009: 14) num esforço de simplificação é possível “associar o conceito a três dimensões essenciais autónomas, mas fortemente articuladas (ou articuláveis): a avaliação, a prestação de contas e a responsabilização”.

Verifica-se, entretanto, um esforço em encontrar um equivalente no idioma de Camões, no Brasil o termo ora é traduzindo apenas por “prestação de contas”, ora por responsabilização⁸, em Portugal já está a cunhar-se um termo próprio para o caso: “prestação de responsabilidades”, que envolve a prestação de contas e a responsabilização decorrente como se observa em Carvalho *et al.* (2005), Fernandes (2007) e Jesus (2008).

Entendemos que o primeiro caso, a expressão “prestação de contas” traduz um meio pelo qual se dá a *accountability* mas não consegue transmitir algo fundamental que é a caracterização de uma gestão como *accountable* ou não, ou seja, se a gestão é transparente e permite que os interessados tenham informações que expliquem e justifiquem as opções dos gestores na condução dos negócios, além não evidenciar os efeitos, positivos ou negativos, da prestação de contas.

No segundo caso identificamos dois problemas; o primeiro refere-se a limitação do sentido semântico, uma vez que responsabilização traduz apenas o efeito da prestação de

⁸ Como ocorre em publicações do Conselho científico do CLAD como o estudo “Responsabilização na Administração Pública” (2006) coordenado por Bresser Pereira e Grau que reúne vários artigos sobre o tema.

contas não alcançando também o sentido como característica de uma gestão, o segundo problema do termo é o seu uso já comum no Direito Administrativo, com significado restrito punitivo, no sentido de imputar penalidade aos agentes públicos em caso de infracção. Meireles (2002) confirma este sentido ao afirmar que a responsabilização do servidor público é um dever genérico da Administração, pois o contrário implica em estímulo a novas infracções.

Na esteira de Campos (1990) entendemos que mais importante que traduzir o termo é necessário apropriar-se política e culturalmente do seu significado com toda sua plenitude, que é fruto do próprio desenvolvimento da democracia e conseqüente envolvimento activo da sociedade nos assuntos públicos. Só assim abre-se caminho para que se construa um termo próprio ou mesmo se siga utilizando o termo estrangeiro mas percebendo seu sentido como já ocorre com outras palavras como *inputs*, *outputs*, *performance etc.* Afinal, como explica Simon (1981: 63), “primeiro existem as coisas a que, em seguida, por convenção (ou qualquer outro modo) se agregariam os nomes”.

A necessidade de *accountability* surge quando há uma separação entre a gestão dos recursos e a sua propriedade. Kam (1990) relata que o Código de Hamurabi, que data de aproximadamente 1780 A.C., editado na Mesopotâmia, já trazia disposições regulamentando as relações entre investidor (*tamkarum*) e administrador (*samallum*) e as correspondentes prestações de contas.

Ainda segundo Kam (1990) outros povos da antiguidade também testemunham tais relações inclusive na área governamental que por sua natureza tinha um poder centralizado, uma vez que em geral o governante confundia-se com o próprio Estado⁹. No Egipto, por exemplo, a actividade económica e a taxaço eram estatais e o governo personificado na figura do Faraó. Para os assuntos relacionados aos mercados o Faraó delegava funções a um Vizir, que por sua vez, delegava as funções de direcção de cada um dos mercados a um tesoureiro. O tesoureiro devia prestar contas diariamente ao Vizir e este mensalmente ao Faraó.

Ao cotejar-se os exemplos anteriores com a realidade actual é possível perceber que com o tempo a direcção da *accountability* mudou, nos exemplos anteriores verifica-se que a *accountability* se dava das extremidades para o centro e actualmente ocorre do centro para as extremidades. Com o desenvolvimento do capitalismo, as empresas permanentes substituíram

⁹ O termo deve ser entendido aqui de maneira relativa haja vista que o Estado como conhecemos surgiu na Idade Média.

os empreendimentos isolados e seu desenvolvimento originou as corporações por meio da abertura de seu capital ao público a fim de financiar suas actividades, o que determinou que os gestores dessas empresas tivessem de periodicamente prestar contas aos seus proprietários actuais e potenciais (Schroeder *et al.*, 2009). No sector público, com o avanço da democracia experimentou-se algo análogo, à medida que se desenvolveu e fortaleceu-se a noção de que o poder público emana do povo, os governos também se viram impelidos a prestar contas aos cidadãos. Chan (2003: 13) explica que “enquanto todos os governos comprometem-se com algum grau de planeamento e controlo, apenas os democráticos são impelidos a abrir os seus livros – directamente aos auditores e indirectamente ao público por meio das demonstrações financeiras”.

2.4.1 Teoria da Agência

Essas relações de delegação/prestação de contas acabam por revelar um aspecto problemático que é o conflito entre os interesses do que recebe a delegação e aquele que delega. Tais relações são denominadas relações de agenciamento e foram consideradas no desenvolvimento teórico da Nova Gestão Pública (Barzelay, 2001a, 2001b; Gruening, 2001; Hood, 1995; Torres e Pina, 2002). Em estudo seminal sobre a Teoria da Agência Ross (1973) afirma que as relações de agenciamento são um dos modos codificados de interacção social, mais antigos e comuns.

Adam Smith (1869: 326) ainda no século XVI problematizou a questão do efeito do conflito de interesses na gestão quando há uma separação entre gestão e propriedade:

Dos directores dessas empresas [sociedades anónimas], no entanto, sendo os gestores de dinheiro de outras pessoas e não de seu próprio, não se deve esperar que zelem por ele com a mesma diligência com que os gerentes-sócios de uma empresa privada frequentemente prestam atenção ao seu próprio dinheiro. [...] Negligência e desperdício, por conseguinte, deverão prevalecer sempre, em maior ou menor grau, na gestão dos assuntos de tal empresa.

No Sector Público esta separação é mais complexa, na medida em que não há uma identificação, ou melhor dizendo, uma restrição dos “proprietários”, uma vez que todos os cidadãos são interessados, porém nem todos têm os mesmos interesses o que exige intermediação por meio do processo político no qual serão escolhidos os representantes que decidirão em nome dos cidadãos (Manin *et al.*, 1999). E este é apenas um nível em que se manifesta as relações de agenciamento que se verificam no sector público como se verá adiante.

Ross (1973:134) define a relação de agenciamento como:

relação que surge entre duas (ou mais) partes, quando uma parte, designada **agente**, age para, em nome de, ou como representante da outra parte, designada **principal**¹⁰, na tomada de decisões para resolução de problemas de uma área específica. (grifo próprio)

Esse autor ainda explica que as relações de agenciamento surgem em todos os tipos de arranjos contratuais, explícitos ou implícitos, tanto no sector privado, como na relação entre empregado e empregador, como no sector público, como na relação entre os Estado e os governados.

Por sua vez, Przeworski (1998) esquematiza as relações de agenciamento no Sector Público em três classes:

- 1) entre o governo (políticos e burocratas em seus papéis de reguladores) no papel de principal e os agentes económicos privados no papel de agente;
- 2) entre os políticos eleitos no papel do principal e os burocratas designados no papel de agente; e
- 3) entre os cidadãos no papel do principal e os políticos eleitos no papel de agente.

No caso das universidades brasileiras, que compõem o universo de pesquisa desse trabalho, tais relações apresentam-se mais complexas, pois os dirigentes são eleitos pela comunidade académica, de modo que estão sujeitos a avaliação desta comunidade e ainda estão sujeitos a avaliação pelos Sistemas de Controlo Interno e Externo do Estado, desse modo o cargo que ocupam possui uma natureza política e operacional simultaneamente. Neste caso é simples identificar quem são os agentes: a equipa dirigente das universidades. Surge, todavia, uma complexidade na identificação do principal e seus respectivos interesses. Por se tratar de uma entidade pública e com finalidade social, poder-se-ia afirmar que o principal é toda a sociedade e seus interesses no campo da educação superior são amplos. Entretanto, por haver um processo eleitoral interno, os interesses a serem considerados pelos gestores podem ser reduzidos aos interesses da comunidade académica daquela instituição, além dos seus próprios interesses.

¹⁰ O conceito de principal decorre da definição de relação de agenciamento, nas empresas em geral refere-se aos accionistas entretanto no sector público esta noção é mais vaga e multifacetada, razão pela qual a utilização do termo genérico “principal” parece apropriada aos objectivos desta dissertação.

Jansen e Meckling (1976: 308) por sua vez, definem a relação de agenciamento como:

“um contrato pelo qual uma ou mais pessoas (denominadas principal) encarregam outra (s) pessoa (s) (o agente) para executar algum serviço em seu nome e que envolve a delegação de alguma autoridade para tomadas de decisão ao agente. Assim, se o principal e o agente agem buscando maximizar seus interesses, então há razões para crer que o agente nem sempre agirá no interesse do principal”.

À divergência de interesses entre o principal e o agente os esses autores denominam conflitos de agenciamento e decorrem desses conflitos custos específicos chamados custos de agenciamento, que terão três naturezas: custos de monitorização, custos de adesão e custo com perdas residuais. O grande desafio é combinar esses custos de forma a minimizar o custo total, uma vez que todos eles acabam sendo suportados pelo principal, no caso do Estado, pelos cidadãos que, na metáfora de Slomski (2005), ao contribuírem financeiramente por meio dos impostos, não estão a gerar rédito para o Estado, tratando-se na verdade de “subscrição de Capital¹¹”.

Os custos de monitorização são decorrentes principalmente da assimetria de informações entre o principal e o agente; assim, esses custos agregam todos os esforços do principal, com a finalidade de monitorizar e controlar as acções do agente, visando diminuir a assimetria de informações e ainda estimulando ou coibindo certos comportamentos do agente, como políticas de incentivos, restrições orçamentárias e normativos operacionais (Jansen e Meckling, 1976). De modo análogo esses custos também estão presentes na Administração Pública e têm o mesmo objectivo que no sector privado: dissuadir o agente a ter um comportamento inadequado (risco moral). São exemplos desses custos a instituição e manutenção de Sistemas de Controlo Interno e Externo, a vinculação da acção governamental a orçamentos aprovados e até mesmo no Princípio da Legalidade¹².

¹¹ O autor parte de definição contabilística de rédito e a compara com a natureza do imposto. Como o Rédito está vinculado a remuneração das actividades correntes da entidade (Estrutura Conceptual - SNC), do ponto de vista de quem paga é esperado algum retorno imediato sob a forma de bens, serviços ou direitos, o que não ocorre com os impostos que conforme define a doutrina é prestação unilateral (Nabais, 2003). Entretanto ainda de acordo com a EC/SNC o capital pode ser visto como dinheiro investido, e nestes casos a entrega de recursos à entidade (subscrição de capital) não gera obrigação imediata para com o subscritor embora gere direitos a este. Tal é o ocorre com os impostos quando é entregue ao Estado: não gera uma obrigação do Estado para com o contribuinte mas este adquire, num estado democrático, direitos por ser o financiador das actividades públicas.

¹² De facto a necessidade de cumprimento deste preceito exige mais das organizações públicas que exigiria nas organizações privadas, aumentando-lhe os custos. É o que ocorre, por exemplo, com a exigência de processos formais e por vezes complexos nas aquisições de bens e serviços. Apesar da difícil mensuração existe um esforço que já mostra resultados na redução desses custos por meio da racionalização/padronização de processos e da utilização de ferramentas de Tecnologia de Informação. (Faria *et al.*, 2008)

Note-se que, como será visto adiante, no sector público de países com regimes democráticos as políticas de incentivos assumem um carácter bem mais complexo que nas empresas, pois envolvem dentre outras questões como o próprio processo eleitoral e a natureza do mandato na democracia representativa em geral, que é replicada numa menor dimensão na escolha dos dirigentes de universidades no Brasil.

Canotilho (2003) esclarece que, de acordo com teoria do governo representativo, o mandato dos representantes é livre de modo que os mandatários podem tomar decisões a seu juízo em nome da Nação sem a necessidade permanente de ratificação popular. Por sua vez, Silva (2002) classifica o exercício do mandato como geral, livre e em princípio, irrevogável. Geral por não agir em nome de um ou de alguns cidadãos, mas de todos, apesar de ter sido eleito pelo voto de uma parte; livre por não se vincular à vontade do seu grupo de eleitores e irrevogável pois os que o elegeram não tem instrumentos para lhe tirar o mandato. Em outras palavras, o detentor do mandato representativo não é, juridicamente, representante da vontade dos eleitores, mas obtém o seu consentimento para exprimir em seu nome a própria vontade.

Dada essa natureza complexa, outros instrumentos de monitorização são necessários como o Princípio da Legalidade que vincula a acção do gestor público à lei. O princípio da legalidade neste caso deve ser entendido não apenas no sentido negativo como limitador da acção do administrador como ocorre com os particulares que podem fazer tudo excepto o que a lei proíba, mas num sentido positivo, como direccionador da acção de modo que o administrador só pode actuar com base na lei (Canotilho, 2003). Assim, busca-se garantir a indisponibilidade do interesse público, uma vez que a lei resulta da atribuição de um valor pela sociedade sobre um determinado facto (Reale, 2003), tornando-se dessa forma a expressão da vontade geral (Rousseau, 1965).

Os custos de adesão são os custos incorridos para demonstrar ao principal que o agente aderiu a seus interesses, Jansen e Meckling (1976) explicam que tais custos estão relacionados com a criação e manutenção de contratos entre o agente e o principal com o objectivo de dar uma segurança ao principal de que o agente não tomará nenhuma atitude que lhe cause dano, ou se tomar, que este será compensado. Neste caso observa-se uma atitude activa do agente no sentido de mostrar-se confiável ao principal. Tais custos materializam-se, por exemplo, na manutenção de sistemas confiáveis de informação contabilística e da divulgação dessas informações.

No sector público brasileiro observa-se, nos últimos anos, um crescimento no investimento para divulgação de informações de gestão em todos os níveis de governo. No Poder Executivo Federal, o Portal da Transparência <www.portaltransparencia.gov.br> criado pela Controladoria-Geral da União para disponibilizar aos cidadãos informações sobre os gastos públicos é um exemplo desse tipo de custo.

Por último, Jansen e Meckling (1976) referem-se aos custos com perdas residuais definidos como as perdas suportadas pelo principal decorrentes das decisões sub-ótimas do agente. No sector público esses custos são evidentes quando o agente toma decisões em benefício próprio ou de pequenos grupos de interesse. Manifesta-se desde as decisões “equivocadas” de investimento até o limite da corrupção e do desvio dos recursos públicos. Tais custos são preocupantes em todo o mundo, mas principalmente nos países pobres e os em desenvolvimento pois a corrupção prejudica os investidores, reduz a produtividade do gasto público, distorce a alocação de recursos e, portanto, reduz o crescimento económico e as perdas no crescimento dela decorrentes mostram-se maiores na América Latina e Caribe, ao sul da Ásia e na África subsariana. (Dreher *et al.*, 2007; Dreher e Herzfeld, 2005).

2.4.2 *Accountability* no Sector Público

As decisões dos administradores no Sector Público não têm um viés apenas económico, pois não é esta sua finalidade última. As entidades públicas têm sua actividade económica própria voltada para a satisfação das demandas da sociedade por bens e serviços públicos e mistos e ainda por seu papel de indutor do desenvolvimento, mas esta é apenas meio para um fim.

De acordo com Musgrave e Musgrave (1980) os bens públicos são caracterizados pela não-rivalidade e não-exclusão em seu consumo, a entender por não rivalidade o facto do consumo bem por um indivíduo não impedir o seu consumo pelos demais e por não exclusão o facto de o não pagamento não impedir a sua fruição, é o caso da defesa nacional, iluminação pública, prestação jurisdicional entre outros. Os bens mistos, por seu turno, têm características intrínsecas de bens privados, ou seja são rivais e excludentes, entretanto são providos ou subsidiados pelo Estado por seu valor social, pois produzem externalidades positivas como ocorre com a prestação de serviços de saúde e educação.

Conforme foi afirmado as funções económicas desempenhadas pelo Estado não são um fim em si mesmo, mas servem para atingir o fim do próprio Estado. No caso Brasileiro esse fim está expresso no artigo 3º da Constituição Federal de 1988 que assim dispõe:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Dada a complexidade e amplitude dos assuntos públicos, a *accountability* dos agentes públicos no Estado não se verifica apenas ao nível económico-financeiro, mas também ao nível político e conforme O'Donnell (1998) dá-se em dois sentidos: vertical e horizontal.

Como salienta este autor, a *accountability* vertical ocorre quando há uma acção entre desiguais, o que pressupõe um regime democrático em que os cidadãos podem exercer o poder de definir quem serão os governantes de tempos em tempos, além de manifestar livremente suas opiniões e reivindicações. O principal mecanismo de *accountability* vertical seria as eleições e o voto. Entretanto, o autor juntamente com outros como Przeworski (1998), indica que as eleições, por vários motivos, não são um instrumento efectivo para *accountability*, pois os políticos sempre tem razões para não cumprir sua plataforma eleitoral e isto nem sempre é considerado pelos cidadãos nas próximas eleições. Além disso, os políticos muitas vezes são impelidos a actuarem de modo “populista” em detrimento de realizarem acções realmente necessárias com o objectivo de se manterem no poder. Por outro lado se há uma limitação a reeleição o político não teria motivos para manter sua plataforma, pois não estaria sujeito a avaliação pelo voto. Esse seria apenas um exemplo que indica a ineficiência das eleições como instrumento de *accountability*.

A *accountability* horizontal, na qual se foca esse trabalho, é entendida por O'Donnell (1998) como a que é exercida num único nível, ou seja no interior da estrutura do próprio Estado, e manifestada pela existência de entidades legalmente incumbidas, com poder e realmente dispostos e aptos a tomar atitudes que vão desde supervisão de rotina a sanções penais ou destituição da função para acções ou omissões de outros agentes ou entidades do estado que possam ser consideradas irregulares.

Tal conceito tem como fundamento dois princípios amplamente aceitos na teoria do Estado: a auto-limitação do poder do Estado e a separação de poderes. A auto-limitação do poder ocorre pela submissão do Estado, e conseqüentemente, de seus agentes à ordem jurídica

por estabelecida pelo próprio Estado, impondo-lhe limites, obrigações e reconhecendo direitos seus e ainda de terceiros contra si. A separação de poderes é complementar a auto-limitação, pois lhe concede os meios para a sua realização através dos mecanismos de “freios e contrapesos” em que cada órgão do Estado é atribuída pela Constituição a predominância de apenas uma das funções que revestem o poder do Estado, de modo a evitar abusos decorrentes da sua concentração. Tal princípio é tão importante do Estado Moderno que após a Revolução Francesa foi alçado à categoria de Dogma Constitucional pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, aprovada pela Assembleia Nacional francesa em 1789 que em seu art. 16 que assim dispunha: “*A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição*” (Silva, 2002).

Esses princípios ficam explícitos na preocupação de O’Donnell (1998) de que as entidades de *accountability* horizontal tenham poder atribuído pela lei, pois só a lei pode definir as atribuições, competências e capacidade sancionatória das Corregedorias, Controladorias, Tribunais de Contas, etc.

Schedler (1999) aponta que o tema *accountability* é atractivo devido à sua dimensão, pois é muito mais que uma técnica de domesticar o poder, mas abrange três diferentes modos de prevenir e corrigir o abuso do poder político. *Accountability*, em sua visão, implica submeter o exercício do poder a ameaça de sanções; obriga sua condução de maneira transparente e força os que o exercem a justificar suas acções.

Neste sentido, a *accountability* deve ser entendida, na perspectiva daquele autor, em duas dimensões: sua capacidade de coação (*enforcement*) e sua capacidade de dar respostas aos destinatários da *accountability* (*answerability*). A dimensão da responsividade deve ser entendida em dois aspectos, o de monitorização e da justificativa das acções dos administradores públicos. Nesta dimensão, Garfinkel (1967) esmiúça o termo *accountable* em vários outros adjectivos utilizando o neologismo *tell-a-story-about-able*, para deixar evidente a função de clareza e informação que reveste a *accountability*, ou seja, a *accountability* espera que o administrador conte a história da sua gestão, de modo transparente e confiável, para que esta possa ser avaliada por quem de direito.

A dimensão do carácter coercivo (*enforcement*) da *accountability* também é essencial, pois não basta apenas expor a gestão, mas é necessário que esta seja avaliada e que haja consequências para o administrador, positivas ou negativas. Se esta dimensão não estiver estabelecida vigora um sentimento de ineficácia de todo o sistema por parte da sociedade e

não há estímulo ao administrador público visar o interesse público em detrimento de seu próprio.

2.5 O FOCO DA *ACCOUNTABILITY* NA NOVA GESTÃO PÚBLICA

Um das características do desenvolvimento do Estado Moderno foi o desenvolvimento de meios para controlar as acções daqueles que estão no poder, Os primeiros passos nesse objectivo foram a imposição de limites à acção dos governantes. Em outras palavras, pode-se dizer que essa evolução ocorre no sentido de obter-se estados cada mais *accountables* (Lee *et al.*, 2004).

Isto pode ser observado no texto da *Magna Carta Libertatum* Inglesa de 1215, considerada como embrião do que viria a ser o Estado de Direito (Comparato, 1999). Neste contexto a matéria económica também foi objecto de preocupação dos barões ingleses haja vista que a maior fonte de financiamento das actividades estatais é a riqueza dos particulares por meio da actividade tributária. Assim dispunha a declaração:

Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commue concilium regni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.

Assim, a *Magna Carta Libertatum* é o primeiro documento a regular a actividade económica do Estado e o faz por meio da restrição ao poder de tributar da Coroa, tornando-se desse modo o embrião do Orçamento do Estado. (Lee *et al.* 2004; Giacomoni, 2008)

O controlo financeiro tanto da arrecadação quanto dos gastos por meio do Orçamento só veio a ocorrer séculos mais tarde, principalmente por meio do princípio orçamental da especificação que permitia ao poder legislativo definir e acompanhar a aplicação dos recursos. Martins *et al.* (2007) citam que uma das célebres defesas ao princípio da especificação como meio eficaz de fiscalizar os gastos públicos é de Benjamim Constant em 1820 no parlamento francês:

Os nossos adversários pretendem que queremos o absurdo e, por consequência, parecem ter uma grande vantagem de razão contra nós. Pretendem que queremos levar a especificação fora dos limites razoáveis, travar a governação; mas Senhores, ninguém de nós tem essa intenção. Queremos uma especificação legal, de execução razoável e possível. Sem ela jamais podereis estabelecer ordem nas vossas finanças; sem ela jamais conhecereis o emprego dos dinheiros públicos; sem ela, as despesas que tereis criado, Senhores, e que tereis votado unanimemente não serão realizadas, e outras que haveis julgado como inúteis, que tereis registado, serão continuadas. Sem a especificação, Senhores, tereis votado fundos para um exército e dar-se-vos-á um imenso Estado-Maior; sem ela tereis votado fundos para funcionários, dar-se-vos-á aumento dos vencimentos dos chefes e directores-gerais; quando, enfim, tereis votado para o necessário, empregar-se-á esses meios no supérfluo.

Giacomoni (2008) observa que os primeiros orçamentos públicos, a que classifica por tradicionais, cumpriam essa função essencial de controlo, desse modo, eram elaborados de modo a evidenciar a natureza do gasto para que se pudesse identificar quem gasta e com o que gasta, sem maiores preocupações com o planeamento nem com os custos de modo que eram elaborados de maneira incremental. Esse modelo de orçamentação vigorou por mais de um século, até que no século XX começaram a desenvolver-se, principalmente nos Estados Unidos, técnicas alternativas, que influenciaram a orçamentação em outros países.

As principais foram o Orçamento de Desempenho ou Funcionais (*Performance Budgeting*), o Orçamento Base Zero (OBZ), e o Orçamento Planeado por Programas (*PPBS-Planing, Programing and Budgeting System*).

O Orçamento de Desempenho ou Funcionais (*Performance Budgeting*) decorreu dos estudos da Comissão Hoover do parlamento norte-americano que propôs, em 1949, um orçamento baseado não mais na natureza dos gastos, mas nas funções, actividades e projectos de governo e assim buscava evidenciar não o que o governo comprava, mas o que o governo fazia (Giacomoni, 2008).

O Orçamento Base Zero (OBZ), não era propriamente um tipo de orçamento público, mas usava a técnica desenvolvida no sector privado que buscava justificar o custo de cada gasto, com fim de fugir do modelo incremental e aumentar a eficiência na alocação de recursos (Pyhrr, 1977). Tal sistema ainda é utilizado tanto em empresas quanto no sector público.

Na década de 60 popularizou-se o Orçamento Planeado por Programas (*PPBS-Planing, Programing and Budgeting System*) que buscava alinhar a o Planeamento Governamental ao Orçamento do Estado, de modo que este não fosse apenas um instrumento de controlo, mas sobretudo um instrumento de gestão a guiar os administradores. Esse modelo tornou-se popular haja vista a adopção de seus princípios como referência pelas Nações Unidas e sua disseminação em vários países em desenvolvimento (Kuruppu e Adhikari, 2009).

O Brasil foi um dos países que seguiu essa corrente e em 1967 por meio do Decreto-Lei nº 200 de 25 de Fevereiro estabeleceu a obrigatoriedade, ao menos formal, de sua adopção nos seguintes termos:

Art. 7º A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos:

- a) plano geral de govêrno;
- b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
- c) **orçamento-programa anual**; (grifo próprio)

A Constituição Brasileira de 1988 também enfatizou a integração entre o processo de planeamento governamental e o orçamento. Entretanto a mera aprovação dessas leis não foi suficiente para garantir uma acção orientada aos fins, e não aos meios. O artigo 165 da Carta em vigor estabelece que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o Plano Plurianual, a Lei de Directrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, sendo as últimas subordinadas às primeiras.

Ao observar-se as primeiras leis aprovadas neste sentido (Lei nº 8.173, de 30 de Janeiro de 1991, que dispõe sobre o Plano Plurianual para o quinquénio 1991/1995; e Lei nº 9.276, de 9 de Maio de 1996, que dispõe sobre o Plano Plurianual para o período de 1996/1999 e dá outras providências), verifica-se que guardam encadeamento meramente formal e Planos Plurianuais não chegavam a ser instrumentos de planeamento como projectado pelos constituintes originários, mas apresentavam carácter superficial e subjectivo reflectindo apenas uma relação de prioridades socioeconómicas (Guimarães Filho, 1999).

Segundo Core (1999), a experiência brasileira de mais de trinta anos de orçamento-programa não possibilitou a integração entre o planeamento e o orçamento. A ideia de produto, que é uma das bases dessa técnica, nunca foi considerada com a devida seriedade, nem a partir da classificação funcional-programática estabelecida a partir de 1974, que se propunha, justamente, a hierarquizar objectivos.

O autor enfatiza ainda que as reformas administrativas fracassam menos pela concepção e muito mais por falhas de implementação. É o que se verifica nessa breve retrospectiva histórica cujo objectivo é justo mostrar que do ponto de vista teórico a ideia de uma acção governamental orientada por objectivos antecede em muitos anos a Nova Gestão Pública, entretanto nunca chegou de facto a ocorrer no Brasil.

Em nosso entendimento, uma das razões da não implementação de uma gestão dirigida a objectivos é que o controlo da gestão pelos Órgãos competentes também não se dava por objectivos, mas continuava sendo um controlo dos meios. E a actuação das

instituições de controlo acaba por influenciar a gestão e as políticas públicas, mesmo não sendo este o seu papel principal (Barzelay, 1996; Sharkansky, 2007).

Apesar de não criar a ideia da gestão por objectivos a Nova Gestão Pública introduz instrumentos para que isso ocorra. Lapsley (2008: 78) considera que o processo de gestão é o coração da Nova Gestão Pública e é caracterizado por três elementos chaves:

- i) a centralização da autoridade em uma pessoa, que será a indutora do processo de mudança;
- ii)) a defesa de uma mentalidade empreendedora para aumentar a eficácia dos gestores públicos como agentes de mudança; e
- iii) o impacto da *accountability* pública nos processos de gestão, o que implica em elevados padrões de transparência e responsabilização dos gestores públicos, com sérias consequências para os gestores.

Além de ressaltar a importância da *accountability* no processo de gestão a Nova Gestão Pública o indica que ela deve ocorrer de com foco na performance da gestão (*outputs*) e não apenas pelos meios utilizados (*inputs*) como já ocorria (Jansen, 2008).

Groot e Budding (2008) em investigação feita a partir das respostas de participantes no Quinto Seminário sobre a Nova Gestão Pública ocorrido em Amesterdão no ano de 2005, identificaram que a *accountability* focada em performance já pode ser considera inserida na agenda da Nova Gestão Pública, 65 % dos respondentes consideraram que a transparência e *accountability* públicas aumentam o apoio dos cidadão às organizações, enquanto apenas 13% julgaram que a transparência e *accountability* pública pode ter o efeito inverso, que seria o questionamento e descontentamento por parte dos cidadãos.

2.6 ACCOUNTABILITY NO BRASIL

A ideia da prestação de contas da gestão não é nova no Brasil e existe desde a Constituição Imperial de 1824 que assim dispunha:

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, **apresentará na Camara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno antecedente**, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas publicas. [grifo próprio].

Entretanto, apesar do regime representativo estar previsto desde o império, a participação popular nas decisões políticas não eram um traço característico da sociedade brasileira que era dirigida por uma elite patrimonialista que era empregada pelo Estado com

base em laços familiares ou por favores à oligarquia rural que buscava sua renda no Estado haja vista o poder político que acumulavam (Bresser Pereira, 2001).

Além da macro-avaliação que os Balanços Gerais representam, ainda estava prevista uma instância menor de controlo conforme depreende-se do art.170:

Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Todavia, tal Tribunal não chegou a ser instituído na altura, o que ocorreu apenas em 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia. A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União, inscrevendo-o no seu art. 89. Desde então se pode afirmar que, no Sector Público, sob os aspectos legais, os Tribunais de Contas são as principais entidades de *accountability* horizontal no Brasil.

Não obstante o relevante papel dos Tribunais de Contas no controlo das contas públicas, o Estado Brasileiro passou a contar, a partir da Constituição Brasileira de 1967, com os órgãos de Controlo Interno na estrutura de fiscalização e controlo do Poder Executivo. A vigente Carta Magna Brasileira, promulgada em 1988, foi além ao estabelecer que todos os poderes deverão manter Sistemas de Controlo Interno com os seguintes objectivos:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

(Constituição da República Federativa do Brasil, art. 74)

O controlo interno no Poder Executivo Federal é regulado pelo Decreto nº 3 591/2000 e é organizado em dois níveis. O primeiro nível é de responsabilidade Assessorias Especiais de Controle Interno vinculadas a cada pasta ministerial no caso dos órgãos da Administração Directa, nas entidades da Administração Indirecta, caso das Universidades Públicas Federais, deverá ser organizada uma unidade de Auditoria Interna. O segundo nível de controlo forma o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

integrado pela Controladoria-Geral da União – CGU (órgão com status ministerial), como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema e ainda pelas Secretarias de Controle Interno da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos sectoriais.

A partir da institucionalização dos órgãos específicos de Controlo Interno na estrutura do Estado, estes passaram a ter um papel mais activo e abrangente no controlo das contas públicas e actualmente são responsáveis, entre outros, por actuar na preparação dos Balanços Gerais e por promover auditorias (principalmente de conformidade) nos órgãos e entidades da Administração Pública, cujos relatórios, pareceres e certificados virão a compor os processos formais de prestação de contas que serão encaminhados ao Tribunal de Contas. As informações desses pareceres serão utilizadas como uma das bases desse trabalho.

Para além das auditorias e demais actividades de ofício, o Sistema de Controlo Interno, por meio de seu órgão central assumiu o papel de órgão de fomento à *accountability* no governo federal actuando em várias frentes para garantir que isso ocorra. A primeira frente a ser destacada é a responsabilização¹³ efectiva dos funcionários públicos infractores por meio do fortalecimento do Sistema de Corregedorias do Governo Federal. A CGU (2009) informa em sua página da Internet que nos últimos 7 anos (Janeiro/2003 a Dezembro/2009) foram afastados do Serviço Público 2.398 agentes públicos por envolvimento em práticas ilícitas.

Outra importante dimensão da *accountability* que a CGU tem desenvolvido é a transparência. Neste tema destaca-se a criação de portal na Internet para por meio da divulgação de informações da execução orçamentária das receitas e despesas públicas, o que possibilita a fiscalização dos gastos do governo directamente pela sociedade. Desde seu lançamento em 2004 o Portal da Transparência tem sido bastante utilizado pela imprensa como fonte de informação e é possível perceber seus efeitos. Talvez o caso mais emblemático seja a queda de uma Ministra de Estado em 2008 após uso indevido de Cartão de Pagamentos denunciado pela média a partir de informações do Portal da Transparência (Assunção, 2009).

A CGU (2010) também actua activamente na prevenção e combate à corrupção por meio de processos educativos, geração de informações estratégicas para subsídio a acções de inteligência além da integração e colaboração com outros órgãos como a Polícia Federal e o Ministério Público para garantir maior celeridade e alcance na investigação e processo de

¹³ Corroborando o que salientamos anteriormente, a responsabilização administrativa do servidor é uma faceta da *accountability*, mas está longe de ser ela toda.

indícios de conduta criminosa. Além disso é a representante do Governo Brasileiro nos tratados e programas internacionais anti-corrupção como os do Escritório das Nações Unidas sobre drogas e crime e também da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

As atribuições do Tribunal de Contas da União também estão estabelecidas na Constituição Federal e na Lei Orgânica do Tribunal (Lei nº 8 443/92) e abrangem, entre outros, a apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que subsidiará o julgamento das mesmas pelo Parlamento e para além dessa macro-avaliação da acção governamental os Tribunais de Contas foram incumbidos de julgar as contas dos administradores da coisa pública. Em razão desse carácter jurisdicional, que assume a prestação de contas dos administradores públicos, os aspectos jurídicos e formais têm sobrepujado os aspectos de eficiência e eficácia da gestão, pois os tribunais emitem uma sentença sobre a regularidade ou irregularidade da acção do gestor e não uma avaliação da gestão.

Este aspecto é evidenciado quando observados os efeitos dos julgamentos das contas dos responsáveis pelo Tribunal de Contas da União conforme definido em sua Lei Orgânica:

Art. 16. As contas serão julgadas:

I – regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II – regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;

III – irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

a) omissão no dever de prestar contas;

b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconómico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;

c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconómico;

d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Art. 17. Quando julgar as contas regulares, o Tribunal dará quitação plena ao responsável.

Art. 18. Quando julgar as contas regulares com ressalva, o Tribunal dará quitação ao responsável e lhe determinará, ou a quem lhe haja sucedido, a adoção de medidas necessárias à correção das impropriedades ou faltas identificadas, de modo a prevenir a ocorrência de outras semelhantes.

Art. 19. Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no art. 57 desta Lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva acção de execução.

Parágrafo único. Não havendo débito, mas comprovada qualquer das ocorrências previstas nas alíneas a, b e c do inciso III, do art. 16, o Tribunal aplicará ao responsável a multa prevista no inciso I do art. 58, desta Lei.

Percebe-se da leitura desses artigos que uma gestão ineficiente que demonstrou não gerar nenhum resultado, mas que cumpriu os regulamentos formais, não está sujeita a nenhuma sanção, no máximo estará sujeita a recomendações.

Além disso, decorrente da ideia de julgamento das contas do administrador, as manifestações dos tribunais de contas não tem grande repercussão social ficando em geral restrita as partes envolvidas, salvo poucos casos que despertam interesse mediático. Aliado a pouca repercussão social, surge outro problema que é a pouca efectividade das suas decisões (*enforcement*). A este propósito, Martinez (2006) revela que menos de 1% das multas e restituições aplicadas pelo Tribunal de Contas da União realmente retornam aos cofres públicos.

Não obstante os Tribunais de Contas terem buscado aperfeiçoar sua acção nos últimos anos por meio da instituição de modernos meios de avaliação da gestão pública, estes meios ficam submissos à estrutura jurídica vigente o que os tornam pouco eficazes, pois nesses casos os Tribunais emitem apenas recomendações sem força cogente (Souto, 2001). Ora, se em relação a determinações dos Tribunais há pouca efectividade no cumprimento é de se esperar que em relação a recomendações o índice de sucesso seja ainda inferior, se as recomendações afectarem de modo negativo os interesses dos gestores.

Analisando esse quadro verifica-se que tem havido um avanço no Brasil em termos de *accountability* no sector público, como o incremento em transparência, um maior empenho dos órgão de controlo interno e externo no controlo dos gastos e um maior contacto destes com a sociedade, por meio da abertura de canais de diálogo e denúncias com um consequente avanço no controlo exercido directamente pela sociedade.

Não obstante tais avanços, pode-se afirmar que ainda há um deficit de *accountability* no Brasil, pois apesar de existirem as normas, os processos de contas e as instituições ainda não há efectividade na acção por conta da carência de força cogente observada, reduzindo muitas vezes o papel das Cortes de Contas a órgãos homologatórios e as acções dos órgãos de controlo interno a “gritos no deserto” em virtude da estrutura jurídica brasileira. Assim como

os sistemas jurídicos latinos são fracos em proteger os investidores (La Porta *et al.*, 1998) também o são para proteger os cidadãos dos maus gestores públicos.

Por outro lado as iniciativas tomadas pelas instituições parecem estar surtindo efeito junto à população, estudo do Centro de Referência do Interesse Público (CRIP) da Universidade Federal de Minas Gerais (2008) aponta que a 75% da população percebeu um aumento na apuração dos casos de corrupção.

3 CONTABILIDADE E *ACCOUNTABILITY*

Uma das primeiras das motivações pessoais deste trabalho foi investigar as relações entre *Accountability* e a Contabilidade. De facto, desde o primeiro contacto com a expressão em virtude das actividades desenvolvidas em um dos órgãos envolvidos nesse processo no Brasil, a Controladoria-Geral da União, percebemos que deveria haver uma relação pois em nossa formação universitária em contabilidade, por várias vezes nos confrontamos com textos estrangeiros tratando de contabilidade (*Accounting*), de modo a ficar evidente a origem etimológica comum dos dois termos.

Se por um lado a *accountability*, como já se viu, envolve prestar contas de modo a evidenciar os factos e resultados de um gestão (contar uma história) e a consequente responsabilização dos gestores pelos seus actos, entendemos que a Contabilidade é a linguagem e o modo que se regista esta história, para que ela possa ser contada e as Demonstrações Financeiras produzidas pela Contabilidade já constituem parte relevante dessa história.

Tal conclusão remete à natureza mesmo da Contabilidade, cujas discussões não são recentes e não parecem encerradas. As doutrinas contabilísticas de génese latina, com muito mérito, estiveram preocupadas em demonstrar que a Contabilidade é um ramo do conhecimento humano com objecto próprio e método próprio, portanto uma ciência (Lopes de Sá, 2006). As doutrinas contabilísticas de génese estado-unidense, encararam a Contabilidade principalmente pelo seu lado prático definindo-a como arte.

Wolk e Tearney (1996:156) afirmam que é provável que a definição mais disseminada nos Estados Unidos de Contabilidade seja a cunhada em 1941 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) que afirma que a “Contabilidade é a arte de registar, classificar e resumir de forma significativa e em termos monetários, as transacções e eventos que são pelo menos em parte, de carácter financeiro, e interpretar os seus resultados” entretanto os próprios autores além de outros estudiosos da Contabilidade naquele país percebem a Contabilidade muito mais próxima da ciência que da técnica e que por se tratar de ciência social é menos precisa em suas medições e predições que as ciências naturais.

Em comum ambas as correntes concordam que a Contabilidade tem um objectivo: fornecer aos diversos usuários informações úteis para subsídio em seus processos decisórios

(APB¹⁴ (1970) e Lopes de Sá, 2006). E esse fornecimento de informação ocorre num processo de *accountability* dos gestores para com os diversos grupos de *stakeholders*. Coy *et al.* (2001) afirmam que além de chamar atenção de para utilidade das informações no processo de tomada de decisão o APB Statement n° 4 é o primeiro documento oficial reconhecer a sua utilização no processo de *accountability* com foco na gestão:

A finalidade básica da contabilidade financeira e das demonstrações financeiras é fornecer informações financeiras quantitativas sobre uma empresa que seja útil para os utentes das demonstrações, particularmente os proprietários e credores, na tomada de decisões económicas. Este objectivo inclui o fornecimento de informação que podem ser usados na **avaliação de eficácia da administração em cumprir a sua missão como administrador** e outras responsabilidades de gestão. (APB *Statement* n° 4, §73) (grifo próprio)

Nakagawa *et al.* (2007) resumizam a questão ao afirmarem que a *accountability* é a razão de ser da Contabilidade. Os autores afirmam, entretanto, que para que esta declaração se concretize é necessário que tal entendimento esteja presente na formação dos contabilistas afim de que estes superem as meras tecnicidades das actividades de contabilização (*Bookkeeping*) e possam de facto pensar Contabilidade (*Accounting*) por meio da materialização da prática da interpretação das informações contabilísticas contidas nas demonstrações financeiras, em relação aos fenómenos que lhes deram origem. Não se trata, defendem os autores, de mera actividade de análise de demonstrações financeiras, mas de semiótica aplicada à Contabilidade.

No sector público a Contabilidade têm um papel ainda mais desafiador pois em geral seus objectivos, a dinâmica operacional e o fluxo de recursos não obedecem à lógica observada nos empreendimentos privados e portanto a evidenciação da performance não pode ser feita directamente a partir do das Demonstrações Financeiras pois estas são limitadas em sua capacidade de proporcionar medidas da qualidade dos bens e serviços fornecidos pelas entidades públicas em virtude da ausência da determinação dos preços desses bens ou serviços pelo mercado ou mesmo o quanto eles satisfazem as necessidades dos beneficiários do serviço e dos outros consumidores (FASB, 1980).

¹⁴ O *Accounting Principles Board (APB)* era o corpo profissional responsável pela normalização contabilística nos Estados até 1973, quando foi sucedido pelo *Financial Accounting Standards Board (FASB)*.

3.1 NORMATIZAÇÃO CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL

Como se viu a Contabilidade é também uma linguagem, o meio pelo qual se comunica os factos de uma gestão, é portanto também uma ferramenta conforme defendem Amernic e Craig (2009). Ao tratarmos de uma linguagem, ainda que científica, como das demais criações do espírito humano estas vão estar marcadas pelos aspectos culturais que envolvem o meio em que se desenvolvem, apresentando características próprias decorrentes das influências actuais e históricas de cada povo. Um exemplo que evidencia este facto é a língua portuguesa falada no Brasil e em Portugal, que apesar de serem oficialmente um idioma comum, a língua falada em cada um desses sítios guarda suas particularidades não só na grafia e fonética, mas sobretudo nos significados. No ramo específico da contabilidade, a experiência vivida neste Mestrado demonstrou a diferença nos termos que ocorre entre os dois países e mesmo e na própria estrutura conceptual anterior aos *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e ao Sistema Normalização Contabilística (SNC).

Vários estudos demonstram a influência dos aspectos sócio-culturais nos sistemas contabilísticos: La Porta *et al.*(1998) e (2006) evidenciam a influência dos sistemas de protecção legal, Stulz e Williamson (2003) demonstram a influência da cultura e da religião, Francis e Wang (2007) demonstram a influência da qualidade da auditoria, Hung (2001) evidencia a influência da base contabilística adoptada, Morck (1996) e Fan e Wong (2002) demonstram a influência da existência de políticos procurando utilizar-se da estrutura do estado em benefício próprio entre vários outros exemplos.

Embora tais estudos tenham sido feitos essencialmente tendo por base informações de instituições privadas, os comportamentos humanos que suportam os achados são transferíveis para a área pública, levando-nos à conclusão que tais factores também afectam a contabilidade pública, ainda que possa ocorrer de modos e intensidades diferentes dos achados originais.

Os factores socioculturais também são considerados por Lüder (1992:108) quando propõe um modelo de contingência que explique as causas determinantes para a reforma dos Sistemas de Contabilidade Pública. Um dos grupos de variáveis que explica as reformas, classificado como Variáveis Estruturais, inclui “as características dos sistemas sociais e político-administrativos que influenciam as atitudes básicas dos utilizadores e produtores de informação em direcção à ideia de uma forma mais informativa da contabilidade do sector público”.

As mudanças determinadas nos objectivos e no modo de conduzir a máquina pública pela Nova Gestão Pública também afectaram a contabilidade, tanto financeira quanto a de gestão. Ter Bogt (2008:213) afirma que a introdução da Nova Gestão Pública ou sistema correlatos de gestão “pode ser considerada uma mudança nos sistemas de controlo de gestão das organizações do sector público” ou seja as mudanças exigidas pela NGP afectam os Sistemas Contabilístico respectivos.

Jesus (2008:18) consolida os pontos comuns das reformas na Contabilidade Pública decorrentes da Nova Gestão Pública encontrados nos estudos de Brusca Alijarde (1997), Vela Bagues (1996), Montesinos e Vela (2000), Brusca Alijarde e Benito López (2002), Benito e Brusca (2004) e Benito *et al.* (2005):

Introdução da contabilidade por partidas dobradas, de acordo com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA), com uma aproximação progressiva ao modelo empresarial e uma tendência generalizada para a introdução da base de acréscimo, embora com diversos graus de implementação;

Manutenção da importância do acompanhamento da execução orçamental, integrado como subsistema do "Sistema de Informação para a Gestão Pública" ou desenhado de forma autónoma, com uma tendência crescente para a atribuição de um papel importante à contabilidade patrimonial e de gestão;

Adaptação e desenvolvimento de informação pública em consonância com os princípios e metodologias da NGP, ou seja, especialmente orientada para a tomada de decisões e avaliação de desempenho;

Enquadramento das reformas da Contabilidade Pública num contexto mais amplo de mudanças na gestão do sector público, que abarcam a modernização da Administração Pública, na sequência de várias pressões no sentido do controlo das despesas públicas;

Reforço do papel da informação contabilística tanto a nível interno, como suporte para a avaliação do desempenho das entidades públicas, como a nível externo como factor de incremento da responsabilização e da transparência;

Motivação subjacente às mudanças no sentido da obtenção de informação que permita ir além do mero controlo orçamental, passando a ser dada cada vez mais importância à informação de carácter patrimonial/financeira, com a elaboração e divulgação de demonstrações financeiras nesta perspectiva;

Preocupação crescente quanto à preparação e divulgação de informação de carácter qualitativo, como indicadores de desempenho, de forma a avaliar a eficiência e eficácia dos serviços públicos;

Aproximação da Contabilidade Pública à Contabilidade Nacional por forma a que os necessários ajustamentos, reclassificações e eliminações, sejam feitos de forma fácil e segura, com o propósito de aplicar os mesmos princípios e critérios a ambos os sistemas, para que a mesma informação possa ser utilizada tanto para fins micro como macro.

Assim, como as práticas de gestão tendem a aproximar-se a das empresas privadas, as reformas na Contabilidade Pública também são afectadas por este viés. Entretanto as práticas contabilísticas ainda são muito diversas, uma vez que os Sistemas de Contabilidade

Pública são formatados, em geral, buscando responder apenas às necessidades concretas de cada país (Jesus, 2008). Por sua vez, Caperchione (1999:70) explica que tais diferenças podem ter várias razões a começar pelo facto de os “sistemas administrativos nacionais terem-se desenvolvido de modo diferente nos diferentes países por razões políticas e históricas e por isso tem sistemas contabilísticos distintos uns dos outros”.

O autor enfatiza, entretanto, que esta autonomia entre os países – que dificulta a comparabilidade e a fiabilidade das informações – pode não ser adequada ao momento actual por conta de vários factores como a globalização da economia, a integração de áreas geográficas (como a criação da Comunidade Europeia e o Mercosul) e também a crescente abertura do sector público a experiências externas como sugestões de práticas adoptadas em outros países.

Seguindo a tendência da Contabilidade Empresarial, também foram estabelecidos esforços com a finalidade de promover uma harmonização nas normas de Contabilidade Pública. Nesse esforço de harmonização merece destaque a actuação da *International Federation of Accountants* – IFAC por meio do Comité para o Sector Público agora rebaptizado como *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) que, segundo Jesus (2008: 42),

tem sido o organismo de âmbito internacional que tem mostrado empenho efectivo na harmonização contabilística na esfera da Contabilidade Pública, mediante um processo de normalização – emissão de normas, as IPSASs, ao qual está subjacente a necessidade de o sector público proporcionar informação financeira de melhor qualidade.

Não obstante o manifesto interesse de várias entidades na harmonização das normas de Contabilidade Pública, há o reconhecimento por parte dessas mesmas entidades, o IPSASB inclusive, das peculiaridades que cercam o ambiente contabilístico em cada país, desse modo tais normas representam linhas mestras a serem seguidas, sendo admitidas as adaptações necessárias à sua implementação. Um exemplo desse facto é, apesar da posição do Comité em “encorajar os governos a progredir para a contabilização pela base de acréscimo e a harmonizar as exigências nacionais com as dispostas pelo IPSASs para aplicação por entidades que adoptem a base de acréscimo” (IPSASB, 2009:928), admite-se a utilização da base de caixa, havendo uma norma específica para isso.

Tal flexibilidade não mais é encontrada no sector privado e o termo harmonização internacional, que comporta a acomodação das diferenças locais (*one size fits all*), não mais é considerado adequado, tendo sido progressivamente substituído por convergência

internacional (sob a abordagem *adopt but don't adapt*) que busca um resultado comum e comparável (Weffort, 2005).

Como já mencionado um dos motores que impulsionam as reformas na Contabilidade influenciada pela Nova Gestão Pública é a avaliação de desempenho, entretanto tais medidas de desempenho são mais complexas no sector público, cujo objectivo não é o lucro, mas prover os interesses e o bem-estar da sociedade. Assim, as informações financeiras são apenas uma parte das informações necessárias para avaliar o desempenho de uma organização (Yamamoto, 2008).

As actividades eminentemente públicas são as que possuem maior dificuldade de relacionamento entre os indicadores financeiros e os resultados da entidade, pois seus produtos e serviços prestados (*outputs*) são muitas vezes intangíveis e exclusivos de estado, sem correlatos no mercado e seu impacto social (*outcomes*) pode demorar gerações a ser efectivamente percebido.

Um exemplo do que afirmamos é a actividade legislativa. Simplesmente relacionar as informações financeiras com os seus produtos é algo sem sentido prático pois vejamos: de que vale saber quanto custa produzir uma lei ou o minuto de discurso nas tribunas legislativas? Tal dado por si só pouco informa e pode levar a conclusões estapafúrdias como aumentar a produção legislativa para que o custo unitário diminuísse. Ora esse tipo “produto” não se mede pela quantidade e sim pela qualidade, ou seja, pelo benefício social produzido. É neste ponto que surge desafio ainda maior: perceber o impacto da produção legislativa na sociedade, pode-se até verificar o seu impacto num pequeno grupo de interessados, mas em toda a sociedade só será possível no médio e longo prazo.

Em casos como este a mera informação financeira não exprime o que realmente interessa à sociedade, faz-se necessário às entidades públicas utilizar-se de outros meios e medidas de desempenho que considere mais que apenas as informações financeiras, mas que relacionem-se com essas informações, como o *Benchmarking*, *Balanced Score Card* e outros, haja vista que essas entidades não possuem indicadores financeiros simples como a rentabilidade ou lucro por acção. (Kaplan, 2001)

Outra característica importante da Contabilidade Pública e que explica em parte essa dificuldade de mensuração de desempenho por instrumentos financeiros é inversão do papel

das despesas em relação às receitas¹⁵. Do ponto de vista meramente financeiro, as entidades públicas existem para gerar despesas por meio do fornecimento de bens e/ou serviços, e são as despesas que definem necessidade de receitas, por outro lado a geração dessas receitas é, via de regra, proveniente da actividade fiscal, sem relação portanto com a actividade financiada. Nos empreendimentos privados as receitas é que são a razão de ser da entidade e são essas que determinam a ocorrência das despesas.

Essa diferença no relacionamento entre receitas e despesas no sector público é causa de um dos pontos ainda controversos na reforma dos sistemas contabilísticos que é adopção generalizada do Princípio da Especialização dos Exercícios, pelas entidades públicas. Niyama e Silva (2008:95) explicam a essência deste princípio é a “apuração de lucro mediante confrontação de receitas e despesas”, relação que não existe no sector público em geral. Assim, alguns autores como Christiaens e Rommel (2008) defendem que só há ganho efectivo na adopção da base do acréscimo pelos governos nas actividades similares a actividades empresariais, pois em alguns casos a base de acréscimo não alcança a contabilização de actividades típicas de governo, outros, como Nunes (2007) advogam que uma preocupação actual dos Estados é o equilíbrio fiscal, que este não pode ser controlado apenas com a visão de um exercício como é o orçamento, mas deve responder a uma sequência de períodos. Essa necessidade de uma visão por vários exercícios financeiros é que justificaria a contabilização na base de acréscimo.

3.2 NORMATIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NO BRASIL

A Contabilidade Pública no Brasil é regulada principalmente pela Lei n° 4 320 de 17 de Março de 1964 que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Conforme evidencia a ementa da Lei, o seu assunto principal será o orçamento público, a contabilidade aparece como coadjuvante e sua aplicação privilegiará os aspectos orçamentais. Dos 115 artigos da Lei, 23 tratam de contabilidade e 6 de controlo, os demais tratam de orçamento.

No ano 2000 foi aprovada a Lei Complementar n° 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal que, dentre outros objectivos, visava impor maior controlo e

¹⁵ A Contabilidade Geral brasileira utiliza os termos receitas e despesas no mesmo sentido que ao utilizados os termos proveitos e custos em Portugal, nesta ordem. Desse modo, não opera em nosso sistema a distinção feita pelos estudiosos lusitanos entre os termos. A ausência dessa distinção gera problemas de compreensão entre a contabilidade privada e a pública, pois ambas utilizam-se dos mesmos termos com abrangência e significados e distintos, como será visto adiante.

transparência sobre as contas públicas. Quanto à Contabilidade não houve grandes mudanças, mas percebe-se uma busca de mudança do foco orçamental para o patrimonial (Nunes, 2007).

A Contabilidade Pública no Brasil está centrada apenas em como fazer, sem se preocupar com maiores desenvolvimentos teóricos (Niyama e Silva, 2008). Entretanto ao observar-se os “modelos” e conceitos utilizados pela Lei percebe-se que, apesar de focar os aspectos orçamentais, o seu arcabouço teórico está estabelecido com base na doutrina Patrimonialista já com as contribuições brasileiras de Francisco D’Áuria e de Frederico Herrmann Júnior publicadas nas décadas de 40-50 do século XX, principalmente na do primeiro.

As principais características do modelo de Contabilidade Pública vigente no Brasil são: o registo por meio de partidas dobradas; a utilização de um plano de contas único com quatro sistemas de contas independentes e integrados para registo dos actos e factos contabilísticos; a centralização das disponibilidades financeiras na Conta Única mantida no Banco Central, a utilização de um regime misto para o reconhecimento das variações patrimoniais; e o não reconhecimento dos bens públicos de uso comum.

A utilização das partidas dobradas foi introduzida no Brasil a partir da criação do Erário Régio, que foi a primeira organização governamental a adoptar o método das Partidas Dobradas o que constituiu um passo decisivo na institucionalização desta técnica em Portugal e nas colónias (Gomes, 2007). Em 1808, com a vinda da Coroa Portuguesa para o Brasil é criado no Rio de Janeiro um “Erario ou Thesouro Real e Publico, com as mesmas prerrogativas, jurisdição e inspecção, autoridade, obrigações, e incumbencias especificadas na Carta da Lei de 22 de Dezembro de 1761 que estabeleceu o Real Erario de Lisboa” (Alvará - de 28 de Junho de 1808), o mesmo alvará estabeleceu em seu Título II que:

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o maneo de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores.

Desde então utiliza-se do Método das Partidas Dobradas para a escrituração da Contabilidade Pública Brasileira.

A utilização de sistemas de contas tem origem no Código de Contabilidade da União de 1922 que segundo D’Áuria (1956a) distingue a Contabilidade Pública em dois ramos: um financeiro e outro patrimonial.

A Lei nº 4 320/64 determina a geração e registo de uma gama maior de informações que a sua predecessora e a utilização de quatro sistemas de contas independentes permite à contabilidade atender estas exigências, tais como:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Assim foram estabelecidos o sistema orçamentário, o financeiro, o patrimonial e o de compensação. Note-se ainda que lei exige ainda a determinação dos custos industriais, disposição alargada em 1967 pelo Decreto-lei nº 200 e ratificada pela Lei de Responsabilidade Fiscal que exige a determinação dos custos dos serviços públicos, o que ainda não ocorre e exigirá um sistema próprio.

O sistema financeiro contém as contas destinadas ao registo da movimentação de financeira, contemplando os recebimentos e os pagamentos efectuados durante o exercício, sejam de origem orçamentária ou independentes da execução orçamentária (Mota, 2004).

Ainda segundo este autor, o sistema patrimonial abrange os itens patrimoniais de carácter não financeiro como as contas representativas dos bens móveis e imóveis e de créditos e débitos cuja realização demande execução orçamentária. Por outro lado, as contas do sistema orçamentário permitem o controlo dos actos e fatos administrativos de natureza orçamentária (previsão e execução da receita e da despesa) como o registo do empenho¹⁶ da despesa.

O sistema de compensação, por sua vez, tem como finalidade registar e controlar os actos e fatos administrativos de natureza extra-orçamentária, mas com potencial de afectar o património (celebração e execução de contratos, convénios etc.) (Mota, 2004), similar ao que ocorre com as contas extra patrimoniais na contabilidade das instituições financeiras.

¹⁶ De acordo com o Direito Financeiro Brasileiro após a aprovação do Orçamento, a despesa para ser executada passa por três fases: o empenho, a liquidação e o pagamento. A fase do empenho destina-se a verificar a existência e suficiência do crédito aprovado, tal como ocorre com instituto do cabimento orçamental no caso Português. Com o empenho é gerada uma obrigação de direito para a Administração Pública, geralmente condicionada.

Desse modo um único facto pode determinar registos em um ou diversos sistemas de contas de maneira concomitante a depender de sua complexidade. Por exemplo a liquidação¹⁷ de uma despesa pública para o fornecimento de bens duráveis vinculado a um contrato prévio geraria registo em contas dos quatro sistemas a saber: no sistema orçamentário pelo registo da satisfação de condição ao empenho; no sistema financeiro pelo registo da obrigação a pagar e do correspondente reconhecimento despesa; no sistema patrimonial pela incorporação do activo permanente; e no sistema de compensação pelo registo da satisfação contratual.

O registo nesses sistemas também possibilita a elaboração das Demonstrações Financeiras financeiros exigidos pela Lei: o Balanço Orçamentário; o Balanço Patrimonial, o Balanço Financeiro e a Demonstração das Variações Patrimoniais, exemplos desses balanços encontram-se nos anexos desse trabalho.

O Balanço Orçamentário evidencia a execução orçamentária da despesa e da receita *vis a vis* os parâmetros aprovados no orçamento.

O Balanço Financeiro é uma espécie de fluxo de caixa que busca evidenciar os factores que alteram o saldo das disponibilidades, entretanto é elaborado de maneira indirecta contemplando saldos de despesas não pagas e compensando-os de maneira fictícia tornando sua interpretação mais difícil.

O Balanço Patrimonial evidencia toda a situação patrimonial da entidade tanto a parte financeira quanto a não financeira, adicionalmente mostra os saldos das contas de compensação (extra-patrimoniais).

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia todas as variações ocorridas no património no exercício, tanto as decorrentes da execução orçamentária quanto as não orçamentárias. Em virtude dos dois últimos serem os mais completos, estes serão a fonte de dados para esta investigação.

A operacionalização da contabilidade é feita em um sistema que integra toda a Administração Pública Federal, o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, que pode ser considerado um produto da crise económico-financeira que o Brasil experimentou nos anos 80.

As décadas de 80 e início de 90 do século XX no Brasil, chamadas pelos economistas de a década perdida, foram marcadas por uma grande inflação, altas taxas de

¹⁷ Nesta fase da despesa são verificados se as condições presentes no empenho foram satisfeitas, o que gera uma obrigação de facto para a Administração Pública.

juros da dívida pública e uma descontrolo na gestão do défice público, assim, a existência de um descontrolo na administração financeira impunha ao país encargos extras pela existência de recursos ociosos e ainda uma dificuldade na gestão e captação de recursos para satisfazer as Necessidades de Financiamento do Sector Público (Giambiagi e Além, 2000).

A Partir de 1987, com intuito de otimizar a administração de recursos financeiros no Brasil foi implantado o SIAFI que integrou todos os órgãos que responsáveis pela gestão de recursos do Orçamento da União, de modo que a execução e o registo das transacções eram feitos neste Sistema. Além disso, toda a disponibilidade financeira foi centralizada na Conta Única do Tesouro Nacional, mantida junto ao Banco Central do Brasil que nesta altura era o gestor da dívida pública. Assim, os recursos não mais eram repassados para os órgãos e entidades, sendo-lhes concedidos apenas limites para saque naquela conta, desse modo enquanto os recursos não eram utilizados não ficavam ociosos (Poubel de Castro e Garcia, 2004).

Os autores explicam que para operacionalização da parte contabilística do Sistema foi implantado um Plano de Contas Único para a Administração Pública Federal e também uma Tabela de Eventos que possibilitava automatizar e padronizar os registos contabilísticos por meio de códigos que identificavam um facto e automaticamente efectuava os lançamentos nas contas devidas. Esse processo tornou a contabilidade mais ágil e confiável pois havia uma razoável garantia que factos de mesma natureza fossem registados da mesma forma.

A implantação deste Sistema exigiu um grande investimento haja vista que, na altura, os computadores que o integravam deviam estar conectados a uma rede física, o que é complexo num país de dimensões continentais como é o Brasil, ainda assim foram integrados cerca de 400 órgãos e entidades que abrangiam aproximadamente 30.000 usuários em mais de 4000 unidades gestoras. Actualmente o acesso é feito por meio de emuladores de rede via internet o que permitiu a integração das unidades gestoras em localidades mais remotas e ainda as unidades gestoras situadas no exterior como as representações diplomáticas.

Assim, actualmente a todos os registos contabilísticos da Administração Directa e da Administração Indirecta dependente de recursos do Orçamento Geral da União podem ser feitos de maneira descentralizada online, mas com a centralização das informações, o que permite consultas em tempo real das transacções, inclusive para fins de controlo, uma vez que os órgãos de Controlo Interno e Externo e ainda a comissão de fiscalização do Parlamento têm franco acesso para consultas ao Sistema, conforme tem sido determinado pelas sucessivas

Leis de Directrizes Orçamentárias. Além da facilidade de acesso às informações, a centralização do Sistema permite a rápida preparação de consolidação das Demonstrações Financeiras em vários níveis. (Poubel de Castro e Garcia, 2004).

A qualidade e interpretação das informações prestadas por meio dos Demonstrativos Financeiros produzidos pela Contabilidade Pública deve levar em conta as peculiaridades no que se refere aos seus critérios de reconhecimento e valorimetria de activos, passivos e variações patrimoniais. Entretanto, segundo Lima *et al.* (2009) a legislação brasileira vigente não dispõe sobre critérios de reconhecimento para activos e passivos, carece de conceitos e apresenta métodos de valorimetria parciais.

De facto, a Lei nº 4 320/64 dispensa apenas um artigo para tratar do tema da valorimetria de activos e passivos:

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

Como regra geral, por não haver expressa determinação na Lei nº 4 320/64, não são reconhecidas as depreciações de activos bem como o respectivo custo, restando a possibilidade de reavaliação periódica ou a baixa dos mesmos quando finda sua vida útil, o que prejudica a utilização do regime de acréscimo. Pelas mesmas razões também não são reconhecidos no Balanço os bens de uso comum, mesmo aqueles em que o benefício económico é evidente como as rodovias concessionadas.

Quanto às variações patrimoniais o processo de reconhecimento é ainda mais complexo pois não há uma uniformidade de tratamento entre os vários elementos que as formam e ainda a diferença conceptual com os mesmos termos utilizados na Contabilidade Geral.

A Contabilidade Geral brasileira reconhece apenas dois tipos de variação patrimonial, as Receitas que representam quaisquer variações positivas e as Despesas que representam quaisquer variações negativas do Capital Próprio. Mesmo com o processo de convergência com as normas do *International Accounting Standards Board* (IASB), que reconhece dois géneros (Rendimentos e Gastos) e ainda duas espécies para cada género (Réditos e Ganhos; Gastos Ordinários e Perdas), a Estrutura Conceptual aprovada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e ratificada pelas autoridades competentes mantém apenas os dois géneros brasileiros usuais: Receitas e Despesas, no mesmo sentido dos termos “Rendimentos e Gastos” adoptados pelo IASB.

Na Contabilidade Pública os termos Receita e Despesa têm significado próprio, divergente daquele estabelecido na Contabilidade Geral. Na Contabilidade Pública os géneros são: Variações activas e Variações passivas de acordo com seu efeito positivo ou negativo, respectivamente, no Capital Próprio. O art. 100 da Lei nº 4 320/64 ainda prevê três espécies dentro de cada género: as resultantes da execução orçamentária (Variações Orçamentárias); as independentes da execução orçamentária (Extra-Orçamentárias) e ainda as superveniências e insubsistências activas e passivas. Entretanto, na prática, este último grupo é incorporado nas Variações Extra-Orçamentárias.

Percebe-se desta maneira, que as Receitas e Despesas na Contabilidade Pública figuram como subespécie dentre as Variações Orçamentárias e seu conceito é derivado do Direito Financeiro, não da Teoria da Contabilidade, não estando vinculado ao aumento ou diminuição do Capital Próprio. Assim, aproxima-se da definição portuguesa de despesa que, segundo Ferreira (2007), passa a existir quando se faz a aquisição do bem ou serviço. No mesmo diapasão D'Áuria (1947: 118) define que “Despesa Pública em sua acepção financeira é aplicação de recursos pecuniários em forma de gasto ou de **mutação patrimonial** com fim de realizar as finalidades do Estado”(grifo próprio). De modo análogo esse autor define receita pública como o “conjunto dos recursos recebidos em tesouro público”.

De modo complementar as receitas e despesas serão classificadas como efectivas quando afectarem a situação patrimonial líquida ou não efectivas quando não a afectarem. Nos casos de receitas e despesas não efectivas, o seu registo determinará o registo de uma variação em valor equivalente e efeito patrimonial oposto. Assim, o registo de uma despesa (variação passiva) pela aquisição de activo permanente implica em um registo do mesmo valor e efeito oposto que chamamos de Mutação Activa (variação activa) que é contrapartida da incorporação do bem ao património.

O critério de reconhecimento das variações patrimoniais, como já foi afirmado é misto e dependerá do tipo de variação. A doutrina tradicional brasileira afirma que o regime misto adoptado pela contabilidade pública materializa-se na adopção do regime de acréscimos para as despesas e de caixa para as receitas (Angélico, 1995; Piscitelli *et al.*, 1999; Giacomoni, 2008) como será visto este posicionamento não é totalmente correcto. Esses autores afirmam isto ao interpretar o art. 35 da Lei nº 4 320/64 que dispõe:

Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nêle arrecadadas;

II – as despesas nêle legalmente empenhadas.

Confirmando a conclusão de Lima, Santana e Guedes (2009) verifica-se que a lei é lacónica quanto aos critérios de reconhecimento e valorimetria das Variações Patrimoniais, só apresentando critérios parciais de reconhecimento das Variações Orçamentárias, silenciando-se quanto às demais.

Por um princípio de prudência só é reconhecida a receita (o ingresso de recursos) quando da sua entrega aos responsáveis pelo recebimento, entretanto outros aumentos patrimoniais são reconhecidos, em regra, quando da sua ocorrência como, por exemplo, o registo de actualização monetária dos créditos a receber, a geração natural de activos ou ainda baixa de passivos, aproximando-se do regime de acréscimo.

Quanto a despesa, Moura (2003:60) esclarece que elas não observam propriamente o regime de acréscimo, tão pouco o de caixa, mas tem um matiz próprio à que denomina competência orçamentária uma vez “as despesas governamentais brasileiras são reconhecidas em decorrência da execução orçamentária, ou seja, o fato gerador para o reconhecimento da despesa não é, necessariamente, a sua efectiva realização, e sim o comprometimento orçamentário do exercício a que se refere”.

De modo análogo ao que ocorre as variações activas, as demais variações negativas extra-orçamentárias também são reconhecidas com base em sua ocorrência, como o consumo de existências, e a incorporação de dívidas. Entretanto, não é valido afirmar que seguem o regime de acréscimos, pois deixa de reconhecer factos que influenciariam negativamente no resultado do exercício, tais como: depreciação e amortização de activos, provisões (férias, décimo terceiro salário), passivos contingentes, que são a base do regime de acréscimo (Moura, 2003).

Outra importante característica da Contabilidade Pública Brasileira é a ausência de notas explicativas às Demonstrações Financeiras; estas ocorrem na prestação de contas consolidada do governo, mas não nas prestações de cada órgão/entidade como as que suportam este estudo.

3.2.1 Esforços de Harmonização Internacional

Acompanhando a tendência mundial, o Brasil caminha rumo a harmonização internacional da suas normas de Contabilidade Pública entretanto este processo é relativamente recente, posterior inclusive à vaga mais aguda da Nova Gestão Pública que atingiu o Brasil de 1995 a 2000. Do ponto de vista dos profissionais de contabilidade destaca-se a actuação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)¹⁸ que nos anos de 2007 e 2008 promoveu a discussão e a edição de novas normas contabilísticas próprias para o sector público, que apesar de não terem força cogente despertaram a debate do tema pelos órgãos competentes.

Neste sentido, o CFC aprovou em 2007 a Resolução n°. 1 111 de 29 de Novembro, que interpreta os Princípios Fundamentais de Contabilidade¹⁹, definidos na Resolução CFC n°. 750/93, sob a perspectiva do sector público. De maneira geral a Resolução de 2007 defende a aplicação plena dos princípios definidos na Resolução de 1993 também no sector público.

No ano seguinte o CFC aprovou uma série de Resoluções estabelecendo Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Sector Público (NBCASP) tais normas ainda não constituem a materialização da harmonização internacional, embora essas normas já estejam bem mais próximas da normas internacionais:

- Resolução CFC n° 1.128/08 – aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- Resolução CFC n° 1.129/08 – aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- Resolução CFC n° 1.130/08 – aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;

¹⁸ Órgão brasileiro correlato à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

¹⁹ Resolução CFC 750/93. Art. 3º São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

i) o da Entidade; ii) o da Continuidade; iii) o da Oportunidade; iv) o do Registro pelo Valor Original; v) o da Atualização Monetária; vi) o da Competência; e vii) o da Prudência.

- Resolução CFC nº 1.131/08 – aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- Resolução CFC nº 1.132/08 – aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- Resolução CFC nº 1.133/08 – aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.134/08 – aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.135/08 – aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno;
- Resolução CFC nº 1.136/08 – aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- Resolução CFC nº 1.137/08 – aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Activos e Passivos em Entidades do Setor Público.

As acções do CFC resultaram e em 25 de Agosto de 2008 o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184 que “Dispõe sobre as directrizes a serem observadas no sector público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Sector Público”.

Desse trabalho resultou o “Manual de Contabilidade Aplicada ao Sector Público” editado em 2009 por Portaria Conjunta da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Orçamento Federal, aplicável à União Estados e Municípios e válido para o exercício de 2010, de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios.

As principais mudanças trazidas por este manual são: a adopção de um Plano de Contas Único para as três esferas de governo; a utilização do princípio do acréscimo para despesas e receitas; e o reconhecimento patrimonial de bens de uso comum pela contabilidade. Apesar de aprovado, o referido manual enfrenta resistência do Tribunal de Contas da União, não pelo conteúdo mas pela forma, pois a Corte questiona a possibilidade legal de implementar tais mudanças por meio de Portaria, entendendo, de maneira preliminar, que isto só seria possível por meio de Lei Complementar em sentido formal. E entretanto o processo que analisa as mudanças ainda encontra-se em trâmite, sem uma data definida para decisão.

Como a aplicação dessas mudanças só devem efectivar-se a partir do exercício de 2011 se vencidas todas as barreiras, estas não afectam a investigação ora levada termo, entretanto nosso estudo servirá de marco para comparação se hão de haver melhorias ou não com o novo sistema do ponto de vista da predictibilidade da informação contabilística (*value relevance*).

4 *ACCOUNTABILITY* NA EDUCAÇÃO SUPERIOR: MENSURAÇÃO DA QUALIDADE.

Dentre os serviços ofertados pelo Estado, a educação ocupa um papel de destaque tanto pela sua importância em si que, sob um prisma liberal, actua para o desenvolvimento da sociedade como um todo, assim como desenvolvimento individual dos seus membros (Dewey, 1979), como pelo aspecto quantitativo, haja vista que no Brasil, segundo a Constituição Federal vigente, a União deve aplicar não menos que 18% da receita de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino; e os demais entes federativos devem aplicar não menos que 25% e ainda existem receitas de contribuições sociais vinculadas à educação. De acordo com Relatório Resumido da Execução Orçamentária publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, no exercício financeiro de 2009 os gastos da União com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino totalizaram R\$ 30 846 milhões (cerca de € 12 302 milhões).

Não obstante os entes de diferentes esferas federativas actuarem em vários níveis de ensino, no Brasil a competência por cada nível encontra-se legalmente distribuída, cabendo a oferta de educação básica aos municípios, o ensino médio aos estados e o ensino superior à União.

Reconhecendo o importante papel da educação na sociedade, a preocupação com sua qualidade e como medi-la é também um tema recorrente sobre o qual dedicam-se vários académicos, tanto que a esse respeito existem várias revistas científicas especializadas no tema como as internacionais *Quality Assurance in Education, Assessment & Evaluation in Higher Education* e *Quality in Higher Education*, e ainda a brasileira *Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)*.

Harvey e Askling (2003) afirmam que até a década de 90 do século XX, a qualidade era tida como um elemento implícito e natural do ensino superior, entretanto nessa década houve uma mudança na abordagem e as Instituições de Ensino Superior (IES) foram chamadas a demonstrar por meio de medidas comparáveis a qualidade das suas actividades.

No Brasil o tema tornou-se amplamente debatido a partir de 1996 quando foi institucionalizado pelo Ministério da Educação um exame nacional para avaliar os cursos oferecidos pelas IES, que segundo o Ministro da Educação na altura possuía um carácter apenas subsidiário pois “o aspecto mais importante da Lei nº 9 131/96 não foi a instituição do

Exame Nacional de Cursos como um dos critérios de avaliação. Foi a necessidade de recredenciamento periódico das instituições. Daí a necessidade da avaliação” Souza (1996:29).

O ano de 1996 também fora marcado pela aprovação de uma nova Lei de Directrizes e Bases para a Educação no Brasil, que facilitava a criação e funcionamento de novas Instituições de Ensino Superior, principalmente privadas. Assim, o estabelecimento da avaliação figurava como importante instrumento de *accountability*, pois gerava condições de informar sobre a qualidade do investimento que está sendo feito em educação, seja por parte do Estado, no caso das instituições públicas²⁰, seja pelas famílias no caso de instituições privadas que são financiadas por meio das propinas pagas pelos alunos (Durham, 1996).

Embora não haja grande discordância sobre a necessidade de *accountability* sobre as actividades públicas, no que concerne à educação há uma grande discussão de como ela deva ocorrer. Segundo Afonso (2009:13) os modos mais comuns de *accountability* baseados em testes estandardizados, os exames nacionais e os rankings constituem “uma forma parcelar, incompleta e redutora face à complexidade e pluralidade dos objectivos, missões e funções da educação escolar” pois nem tudo o que importa é comparável ou mensurável.

As discussões situam-se em vários níveis, desde o entendimento do que é qualidade até mesmo do que é educação superior. Vlăsceanu *et al.* (2007:70) explicam que:

Qualidade em educação superior é um conceito multi-dimensional, multi-nível, e dinâmico que se relaciona às especificações do contexto de um modelo educacional, à missão e os objectivos institucionais, como também a específicos padrões dentro de um determinado sistema, instituição, programa ou disciplina. A qualidade pode assim possuir diferentes significados dependendo de: (i) entendimentos dos vários interesses de diferentes grupos ou *stakeholders* em educação superior; (ii) suas referências: entradas, processo, saídas, missões, objectivos, etc.; (iii) atributos ou características do mundo académico que devem ser avaliados; e (iv) períodos históricos do desenvolvimento da educação superior.

Para Miranda (2001) a tendência actual dos modelos de avaliação de qualidade e *accountability* têm seguido uma lógica empresarial e mercantil e seria é possível medir a eficiência de um sistema educacional com base nesses parâmetros.

Não obstante as críticas, modelos de *accountability* baseados em performance foram disseminados por vários países afectando inclusive o financiamento das instituições como ocorreu nos Estados Unidos, Reino Unido, Finlândia, Alemanha, Suécia, Dinamarca, Holanda e Áustria. A busca por maior produtividade e performance pelos governos revela uma visão

²⁰ No Brasil as Instituições Públicas de Ensino Superior não cobram propinas para os cursos de licenciatura, mestrados de investigação (que são ampla maioria) e doutoramentos.

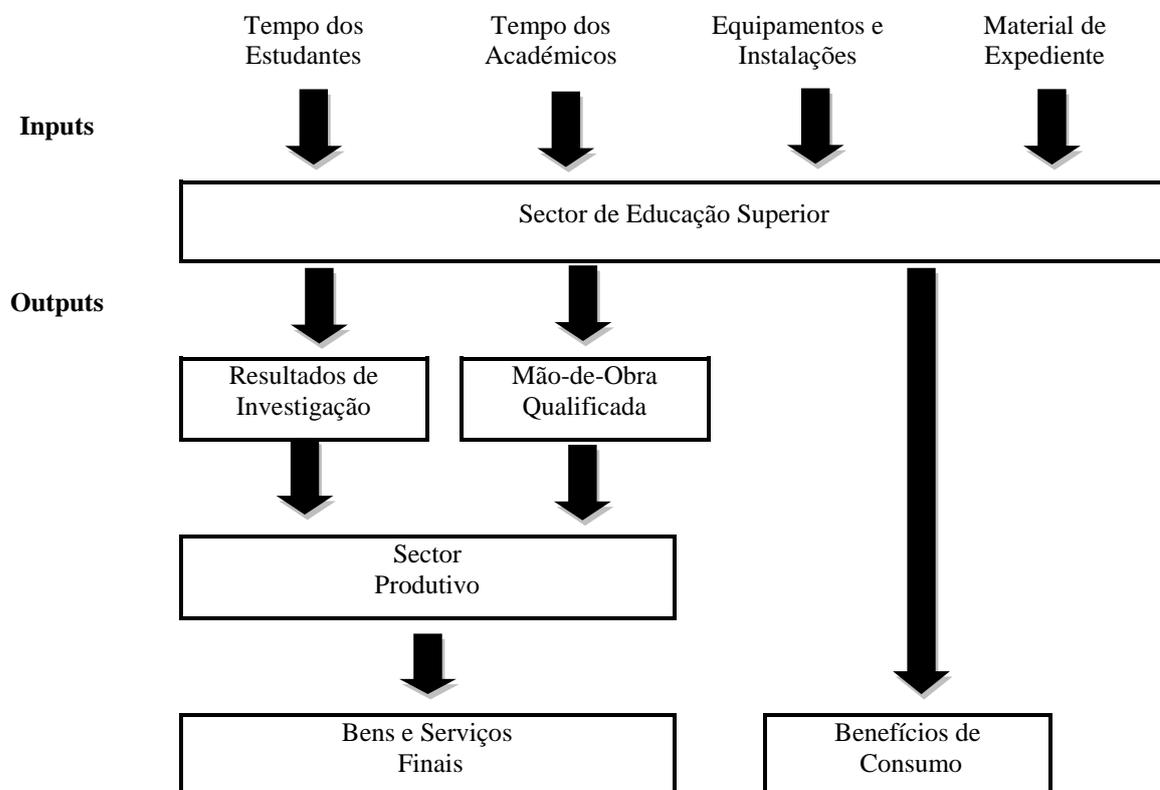
mais utilitarista da educação superior, sob esse prisma, os valores económicos são supremos e se busca cada vez mais criar valor público face aos recursos aplicados (Alexander, 2000).

Para a concepção e utilização de indicadores de performance Cave *et al.* (1997:25) afirmam que a “Educação Superior deve ser vista como um processo que transforma *inputs* em *outputs* e é em si parte de um processo económico e social mais amplo.” Os autores destacam entre os *inputs* o tempo dispendido por estudantes e académicos, material de expediente, equipamentos e instalações e afirmam que os *outputs* podem ser classificados como relacionados ao ensino ou à investigação.

Os autores sustentam ainda que os *outputs* da Educação Superior podem ser usados directamente, como consumo final (como a satisfação recebida pela conclusão de uma investigação ou o domínio de uma disciplinas) ou pode ser utilizada como meios em outros processos económicos como formação de mão-de-obra qualificada e conhecimento a ser aplicado sob a forma de inovação e patentes.

A Figura 4.1 apresenta um esquema do processo “produtivo” nas universidades apontando quais são os principais *inputs* e *outputs* desse processo.

Figura 4.1: Abordagem *Input - Output* na Avaliação do Ensino Superior



Fonte: Adaptado de Cave *et al.* (1997)

Com base nesta abordagem *input-output* é que se buscará explicar a qualidade das Instituições (*output*) por meio dos *inputs*. Assim as variáveis explicativas da qualidade neste trabalhos serão identificadas dentre as informações de *inputs* financeiros expressos nas Demonstrações Financeiras além de informações não financeiras originárias dos pareceres de auditoria e do Censo Anual da Educação Superior promovido pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), vinculado ao Ministério da Educação (MEC).

4.1 A AVALIAÇÃO DO ENSINO SUPERIOR NO BRASIL

No Brasil o sistema de avaliação concebido em 1996, foi reformulado em 2004 com a criação do Sistema Nacional de Avaliação do Ensino Superior – SINAES pela Lei nº10 861/2004 e busca avaliar as instituições, os cursos e o desempenho dos estudantes (Martin, 2009). Os instrumentos de avaliação incluem auto-avaliação, avaliação externa, Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE), avaliação dos cursos de graduação (visitas *in loco*) além da existência de instrumentos de informação como o censo anual e cadastro nacional das Instituições de Ensino Superior - IES (INEP, 2009).

A partir de 2009 INEP passou a divulgar novos indicadores de qualidade das instituições de ensino superior brasileiras, os Índices Gerais de Cursos (IGC) que considera, em sua composição, a qualidade dos cursos de licenciatura medidos pelo Conceito Preliminar de Curso (CPC) e de pós-graduação (mestrado e doutorado) medidos pelas avaliações feitas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) fundação também vinculada ao MEC.

4.2 O ÍNDICE GERAL DE CURSOS (IGC)

Neste estudo o IGC será adotado como variável dependente que mede a qualidade das Instituições de Ensino Superior (IES). O IGC é uma média ponderada dos conceitos dos cursos de graduação e pós-graduação da instituição. Para ponderar os conceitos, utiliza-se a distribuição dos alunos das IES entre os diferentes cursos avaliados nos vários níveis de ensino (graduação, mestrado e doutorado). A metodologia detalhada de cálculo do índice encontra-se no Anexo I.

Para avaliação do ensino de Graduação é utilizado o Conceito Preliminar de Curso (CPC), cuja metodologia detalhada de cálculo se encontra no Anexo II. Este índice é formado pela combinação de vários outros, nomeadamente:

- i) o desempenho médio dos alunos finalistas no Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) cuja a metodologia de cálculo está detalhada no Anexo III;
- ii) o desempenho médio no ENADE dos alunos após o primeiro ano de ingresso na IES;
- iii) a medida directa da contribuição da escola para a formação académica de seus estudantes, materializada no Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD), que calcula a diferença entre a nota obtida pelos finalistas e a nota que seria esperada (baseada na nota dos estudantes após o primeiro ano de ingresso na IES);
- iv) indicadores relacionados à distúrbio aleatório que afecta o aluno independentemente do curso em que ele se encontra (a influência da escolaridade dos pais, por exemplo); e
- v) indicadores de *inputs* e processos que incluem variáveis como o percentual de docentes com título mínimo de doutor; o percentual de docentes com título mínimo de mestre; o percentual de docentes com regime de trabalho integral ou parcial; a percepção dos alunos em relação a um aspecto da infra-estrutura do curso; e a percepção dos alunos em relação a um aspecto da organização pedagógica do curso.

Segundo Fernandes *et al.* (2009) os índices de *input* e processos tem uma participação relativa em 30% do CPC, o conceito ENADE, que utiliza os índices de desempenho dos finalistas e recém-ingressos, correspondem a 40% e o IDD corresponde aos 30% restantes.

Para a pós-graduação é considerada a avaliação feita pela CAPES para os cursos de mestrado e doutorado que se baseiam em cinco quesitos básicos:

- i) Proposta do Programa;
- ii) Corpo Docente;
- iii) Corpo Discente, Teses e Dissertações;
- iv) Produção Intelectual;
- v) Inserção Social.

Os aspectos relevantes a serem observados e ainda a ponderação dos quesitos de avaliação podem variar de acordo com a área do curso a ser avaliado, entretanto há uma directriz geral que atribui um peso de 10% ao quesito v) Inserção Social independente da área, e que sugere um peso de 30% para os quesitos ii, iii e iv. Todavia, é admitida a atribuição de um peso individual dentro da faixa de 25% a 35%, desde que a soma deles seja 90%. O quesito i não é ponderado mas será objecto de criteriosa apreciação (CAPES, 2006). A título de exemplo, o Anexo IV detalhará os critérios de avaliação dos programas de Mestrado e Doutorado na área de Administração, Contabilidade e Turismo.

5 ANÁLISE EMPÍRICA DA RELAÇÃO ENTRE O ÍNDICE DE QUALIDADE, AS INFORMAÇÕES CONTABILÍSTICAS E OS ACHADOS DE AUDITORIA.

Tomando por base a literatura levantada, este estudo busca verificar de um modo geral se as Demonstrações Contabilísticas de entidades do sector público brasileiro, nomeadamente as universidades, são úteis para a *accountability* sob o ponto de vista de desempenho da gestão. Significa dizer que para a informação contabilística ser útil para informação e avaliação da gestão do ponto de vista finalístico, deve estar estabelecida uma relação que confira algum poder explicativo às informações contabilísticas em relação à performance alcançada pelas IES.

A definição pelo estudo da realidade brasileira justifica-se por ser o âmbito de vivência e aplicação do conhecimento produzido no Mestrado em Contabilidade, e ainda pela necessidade de vinculação do tema às actividades desenvolvidas pelo órgão co-financiador da participação nesse programa, a Controladoria-Geral da União do Brasil, haja vista tratar-se de um programa de qualificação de quadros.

Optou-se por escolher as universidades para servir base a esta investigação por haver uma medida padronizada do desempenho das instituições de ensino superior no Brasil que contempla, entre outros aspectos, os *outputs* das instituições por meio da avaliação de desempenho dos estudantes que concluem as licenciaturas e também pela qualidade da produção científica nos cursos de Mestrado e Doutorado. Além disso, as universidades encerram a plenitude do ensino superior por meio das actividades de ensino, investigação e extensão (serviço à comunidade) enquanto outras formas de organização das Instituições de Ensino Superior concentram seus esforços apenas numa ou outra área, como os Centros e Institutos Federais de Educação Tecnológica, que concentram seus esforços no ensino.

5.1 ORIGEM DOS DADOS

Para realização deste estudo foram consultadas diferentes fontes de dados. As informações financeiras das universidades provem dos Demonstrativos Financeiros gerados a partir do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, obtidos por meio da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União,

órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal brasileiro, que também cedeu as informações sobre os pareceres de auditoria das universidades em questão.

As informações financeiras sobre os cursos de licenciatura foram obtidas por meio do Censo da Educação Superior, realizado anualmente pelo INEP/MEC, que disponibiliza os dados em seu sítio electrónico²¹; porém sem a identificação das IES; esta foi gentilmente cedida pelo INEP apenas para fins de investigação, a fim de possibilitar a vinculação dos dados das várias fontes. Também a avaliação das IES por meio do IGC é fornecida pelo INEP directamente em seu sítio electrónico.

Os dados referentes aos cursos de mestrado e doutorado foram extraídos do Sistema GeoCapes que disponibiliza directamente na Internet diversas informações sobre os cursos de pós-graduação sob supervisão da Capes - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior em seu sítio electrónico²².

5.2 UNIVERSO PESQUISADO

Em 2007, exercício em que foi divulgado o Índice Geral de Cursos (IGC) objecto deste estudo, o Brasil possuía 53 Universidades Federais em funcionamento, das quais apenas 51 haviam passado pelas avaliações do INEP/MEC, ficando excluídas a Universidade Federal do Vale do São Francisco, criada em 2002, mas instalada²³ apenas em 2004, e ainda a Universidade Federal do ABC criada em 2005 e instalada em 2006.

As 51 universidades incluídas no estudo concentravam, em 2007, 667.519 estudantes, e consumiram nesse exercício R\$ 17 920 milhões (€ 6 725 milhões) sendo que a mais recente tinha 13 anos (Universidade Federal de Tocantins) de funcionamento e as mais antigas 199 anos (Universidades Federais do Rio de Janeiro e Bahia), coincidindo com a ida da corte portuguesa para o Brasil. As dimensões das instituições também são bem variadas: vão desde os 1 050 até os 36 790 alunos e com orçamentos executados que variam dos R\$ 41,4 milhões até R\$ 1 601, 7 milhões. Quanto aos pareceres de auditoria, apenas três foram considerados sem ressalvas/irregularidades pelos auditores. Quanto ao desempenho verifica-se a existência de instituições classificadas desde fracas até instituições de excelência. Uma visão geral do universo das IES pesquisadas pode ser apreendida das Figuras 5.1 a 5.4.

²¹ <http://www.inep.gov.br/basica/levantamentos/acessar.htm> . Acedido em 18 de fevereiro do 2010.

²² <http://geocapes.capes.gov.br/geocapesds/#> . Acedido em 18 de fevereiro do 2010.

²³ A data de instalação considerada refere-se ao início do curso mais antigo na universidade conforme informado no Censo Anual da Educação Superior promovido pelo INEP/MEC.

Figura 5.1 – Distribuição das universidades segundo o número de alunos

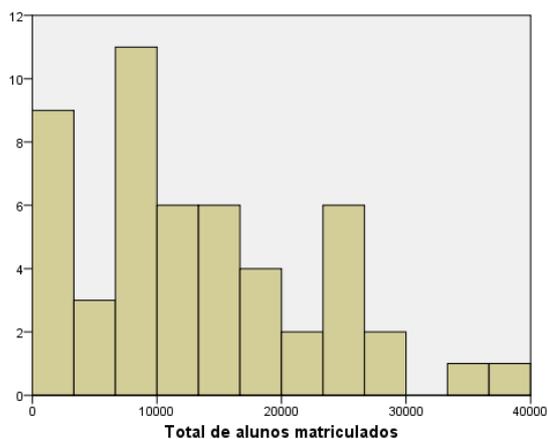


Figura 5.2 – Distribuição das universidades segundo o tempo de funcionamento, em anos

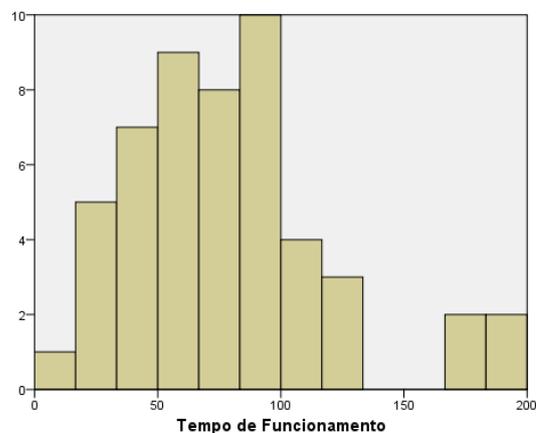


Figura 5.3 – Distribuição das universidades segundo o orçamento executado em 2007

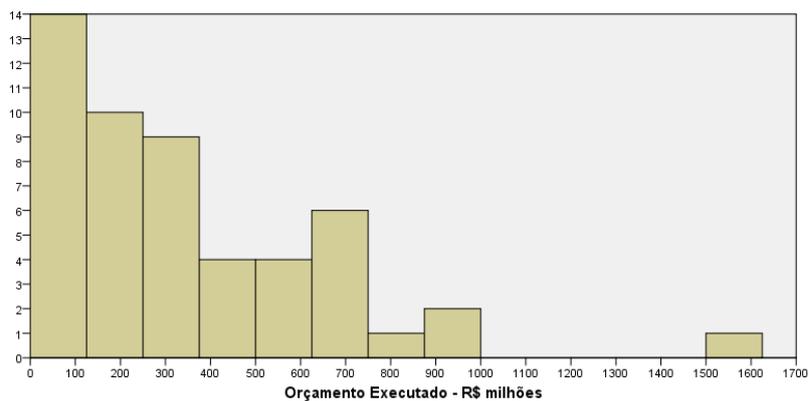
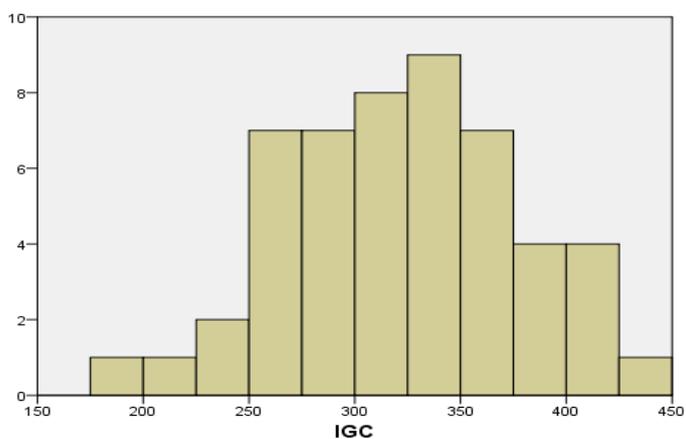


Figura 5.4 – Distribuição das universidades segundo o desempenho medido pelo MEC



5.3 ESPECIFICAÇÃO E ANÁLISE DOS MODELOS

Para atingir os objectivos da investigação será estimado um modelo baseado em uma regressão linear múltipla, com o auxílio dos *softwares SPSS Statistics e EViews*, com vistas a buscar com base nas informações financeiras explicações para o desempenho das universidades federais medido pelo IGC.

O modelo visa aferir a predictibilidade das informações contabilísticas no desempenho com base em variáveis que representem *inputs* no processo produtivo da universidade e também a presença de achados de auditoria que materializem ressalvas ou irregularidades no parecer dos auditores.

Um segundo modelo incluirá uma variável não financeira que visa mensurar a qualidade dos *inputs* e não apenas a quantidade.

Segundo Moreira (2009) os modelos que visam avaliar o poder preditivo das informações contabilísticas na contabilidade financeira buscam relacionar o preço ou rendibilidade das acções das empresas com variáveis contabilísticas ligadas a performance da mesma assumindo formas do tipo

$$P_{jt} = \alpha + \beta X_{jt} + \varepsilon_{jt} \quad (1)$$

em que P é o preço ou rendibilidade e X é um ou mais componentes dos resultados da empresa e β é o coeficiente de resposta dos preços ao resultado (ERC, *earnings response coefficient*).

Uma variação desse modelo, que têm sido a base de várias investigações em contabilidade na actualidade, inclusive sobre *value relevance*, é o Modelo de Ohlson (1995)²⁴, ou suas variações, que relaciona o preço não só com variáveis de resultados, mas que apresenta variáveis de três naturezas num modelo do tipo

$$V_t = b_t + \alpha_1 x_t^a + \alpha_2 v_t \quad (2)$$

em que a variável dependente V é valor intrínseco da empresa, valor é dado pelo preço das acções, e as variáveis explicativas são b_t que é o valor contabilístico dos capitais próprios da empresa (*book value*) que é uma medida de stock; x_t^a é a rentabilidade corrente que é uma medida de fluxo; e v_t considera “outras informações” que afectem a predição da rentabilidade futura.

²⁴ Utilizado por exemplo por Barth e Clinch (2009), Barth *et al.* (1999), Lubberink e Pope (2005), Reverte (2009) entre outros

À partida, modelos como os apresentados não se ajustam à realidade do sector público, a começar pela variável dependente geralmente utilizada, valor da entidade mensurado pelo preço de mercado. Contudo, este estudo baseia-se na hipótese que a dinâmica que sustenta esses modelos pode ser adaptada à realidade do sector público.

5.3.1 Definição das Variáveis

O modelo a ser estimado é inspirado em Ohlson (1995) quanto à ideia de fluxos e stocks e ainda na consideração de “outras informações” para explicação da variável dependente. Do ponto de vista teórico apoiam-se na abordagem *input-output* descrita por Cave *et al.* (1997).

A forma prevista para o primeiro modelo é

$$IGC_u = \beta_1 + \beta_2 Dc_u + \beta_3 Ap_u + \beta_4 R_u + \varepsilon \quad (3)$$

Em que:

IGC_u - índice geral de cursos da universidade u;

Dc_u - Despesas Correntes por aluno da universidade u;

Ap_u - Activo Permanente por aluno da universidade u;

R_u - presença de ressalvas ou irregularidades no parecer de auditoria da universidade u;

ε - erro.

A definição do IGC (índice geral de cursos) como variável dependente decorre da inexistência no sector público brasileiro de uma medida objectiva e imediata para a mensuração do valor do capital próprio como ocorre nas empresas cotadas, por meio do preço de suas acções. Mesmo nas empresas não cotadas a definição de seu valor não é tarefa tão imediata como naquelas cotadas; note-se que existe uma ressalva na utilização do preço das acções como referência de valor até mesmo para as empresas cotadas uma vez que reflectem o valor da empresa apenas para investidores minoritários; em casos de aquisição de posições relevantes, outros factores influenciarão o valor e o preço de mercado deixa de ser o melhor indicador de valor da empresa (Higgins, 2007).

No Sector Público a ausência de uma medida de valor decorre, dentre outros factores, do próprio entendimento do que seja valor. Para ilustrar a natureza do conceito, Oscar Wilde (1892), diz que “os cínicos sabem o preço de tudo e o valor de nada”. Da observação do dramaturgo infere-se a imediata distinção entre os conceitos de preço e de valor sendo que o

último envolve uma percepção subjectiva e depende da perspectiva de quem avalia, de modo que o valor atribuído está relacionado com o benefício esperado que resultará do que se avalia. Este conceito é formalizado pela teoria do consumidor, segundo a qual o comportamento do consumidor visa maximizar a sua utilidade marginal na aquisição de um bem ou serviço, ou seja o consumidor só está disposto a pagar um preço menor ou igual ao benefício esperado (valor) do que adquire (Schotter, 2008), dito de outro modo, o valor é o limite do preço e não o contrário. Esse comportamento aplica-se também aos investidores de modo que “o preço máximo a pagar por um activo deve reflectir os fluxos de caixa que sejam por ele gerados” (Damodaran, 1997: 2).

Nas entidades públicas, discussões de valor percebido sob uma perspectiva meramente financeira é inviável, haja visto que os serviços públicos são subsidiados e ainda quando há pagamento os preços não derivam da percepção de valor por parte do utente. No sector privado, ainda que surjam entraves, há uma medida de valor a se chegar e esta se expressa em termos monetários, no sector público a avaliação nem sempre se manifestará de maneira tão clara e objectiva. Conforme explica Moore (2002), o valor gerado pelo sector público dependerá da percepção pela sociedade da relevância do bem ou serviço oferecido, percepção que não se traduz em termos monetários como ocorre nas empresas privadas.

Desse modo, entendemos que uma medida alternativa para o valor no sector público pode ser a qualidade dos *outputs* da entidade. Não obstante a produção de bens e serviços de qualidade depender de uma cadeia que inicia-se nos investimentos em qualidade, é por meio dos *outputs* que esta é percebida e valorizada pelos clientes (Coelho e Vilares, 2010). Além disso estudos como de Oakland e Tanner (2008) e ainda Chung *et al.* (2008) confirmam a correlação positiva entre qualidade, performance e valor em empresas privadas, situações que cremos ser análogas no sector público.

As variáveis independentes derivam do esquema de Cave *et al.* que identifica quatro grupos básicos de *inputs* nas universidades: Tempo dos Estudantes; Tempo dos Académicos; Equipamentos e Instalações; e Material de Expediente.

Não será adoptada uma variável específica para os estudantes pois estes não se encontram reflectidos directamente nas demonstrações financeiras; além disso, como explicam Fernandes *et al.* (2009), as universidades públicas brasileiras recebem, em média, os melhores alunos tanto em função de sua qualidade como em função da gratuidade. Esta suposição de equilíbrio entre os alunos das diversas IES, os afastaria da explicação da

diferença no desempenho da universidade. É claro que tal suposição não é totalmente verdadeira e apesar do exame de ingresso seleccionar os melhores candidatos, não há instrumentos que possam garantir a continuidade do bom rendimento e conforme afirma Stiglitz (2000) a gratuidade no fornecimento de bens e serviços pelo Estado em si gera desvios no “consumo”. Neste caso esses desvios manifestam-se na queda do empenho dos estudantes que tem como consequências a reprovação em disciplinas, desistências, abandonos e diversas trocas de cursos.

As variáveis financeiras sempre assumirão neste trabalho a forma de médias por aluno para fins de comparabilidade entre as entidades e ainda em vista da variável dependente, constitui-se de uma média ponderada por aluno conforme mencionado na secção 4.2.

Para a retratar os académicos e o material de expediente, será adoptada a variável *Dc* - Despesas Correntes por aluno, cuja fonte é a Demonstração das Variações Patrimoniais. A definição dessa conta justifica-se por abranger toda a despesa de custeio das universidades. De um modo análogo ao modelo de Ohlson (1995), esta variável representa os fluxos, pois como nas universidades públicas não há o objectivo de lucro, entendemos o que realmente afecta o processo de “produção”, e por conseguinte a qualidade, é quanto de recursos foi aplicado e não o quanto foi recebido, menos ainda a diferença entre ambos. O melhor valor de medida para este fluxo seria o efectivo consumo de recursos no período, mas a contabilidade pública brasileira é, em parte, débil nestes registos, como é o caso das amortizações e em outros casos apesar de haver o registo não há suficiente evidenciação nas demonstrações financeiras, como é o caso do consumo de existências. Assim, de um modo geral as Despesas Correntes são representativas do que se pretende evidenciar.

A variável a retratar os equipamentos e instalações (medidas de stocks) é o *Ap* - Activo Permanente por aluno, que abrange os investimentos, o imobilizado, o diferido e o intangível cuja fonte é o Balanço Patrimonial.

Os activos correntes e passivos não são contemplados pois como decorrem das operações da entidade já se encontram em grande parte reflectidos nas despesas correntes, haja vista a hipótese assumida da não formação de stocks e da indiferença em relação ao prazo de pagamento e fonte de financiamento. A hipótese da indiferença às fontes de financiamento se deve também à pouca autonomia das universidades, após a Constituição de 1988 conforme já referido. Assim, as universidades não possuem autonomia para contratar

operações de crédito para financiar actividades ou investimentos estando sempre a depender do Orçamento do Estado que incluem até mesmo os recursos gerados pela própria universidade. Em geral os passivos não financeiros referem-se a reconhecimento tardio de obrigações como litígios trabalhistas ou direitos não reclamados. Deste modo, pode-se afirmar que tais passivos não são de facto da universidade, mas indirectamente são responsabilidade da União Federal e não possuem relação com as operações da entidade, razão pela qual não serão considerados nesta pesquisa.

A terceira variável do modelo é *R* uma variável *dummy* que indica se houve ressalvas no parecer de auditoria (de conformidade) do órgão central de controlo interno do poder executivo federal, assumindo valor 1 quando há ocorrência de ressalvas ou irregularidade e valor 0 para pareceres “limpos”. A definição dessa variável como análoga às “outras informações” decorre da definição que uma entidade para atingir plenamente seus objectivos deve fazê-lo em três dimensões: operacionais, de relato financeiro e de cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (COSO, 1994).

5.3.2 Estimação do Modelo e Análise

Utilizando-se os *softwares SPSS Statistics 17.0* e *EViews 6.0* o modelo será estimado aplicando o Método dos Mínimos Quadrados Ordinários (OLS), segundo o qual a variância dos estimadores é mínima dentre os estimadores lineares centrados, ou seja, são os estimadores mais eficientes (BLUE – *Best Linear Unbiased Estimators*) se observadas as seguintes condições (Curto, 2006; Gujarati, 2000):

- A relação entre a variável dependente e as variáveis explicativas é linear;
- As variáveis explicativas são não-estocásticas;
- Não há relações lineares perfeitas entre as variáveis explicativas.
- Valor esperado dos erros = 0;
- Os erros são normalmente distribuídos;
- A variância dos erros é constante (homocedasticidade);
- Não há autocorrelação entre os erros;
- A covariância entre a variável dependente e os erros = 0
- O número de observações é maior que os de parâmetros a serem estimados;
- Os valores das variáveis explicativas não podem ser todos iguais;
- O modelo está bem especificado;

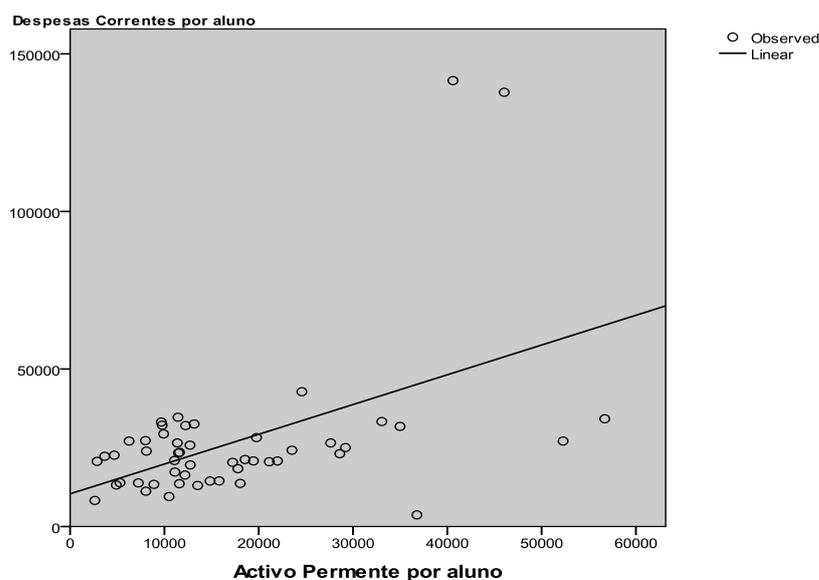
Nem sempre todas as premissas são realistas, mas isto não invalida a utilização da regressão linear na concepção dos modelos econométricos. Entretanto deve-se estar atento para proceder eventuais medidas correctivas quando identificada a violação de algum dos pressupostos, a fim de garantir a que as inferências feitas a partir do modelo estimado não sejam erróneas ou enviesadas, além disso nem sempre as premissas são testáveis *a priori*, conduzindo o pesquisador muitas vezes a processos de tentativa e erro (Gujarati, 2000).

Para todos os testes estatísticos que serão efectuados o intervalo de confiança a ser considerado nos testes será de 95%, o que significa estabelecer a significância estatística em 5% ($\alpha=0,05$).

A fim de minimizar eventuais erros de especificação é necessária uma avaliação das premissas que podem ser feitas *a priori*. Para o modelo a ser estimado sabe-se que as variáveis explicativas não são estocásticas, haja vista que tanto as despesas, quanto o reconhecimento de activos que compõem estas variáveis são resultantes de processos estruturados baseados em parâmetros pré-definidos.

A ausência de linearidade perfeita entre as variáveis explicativas é facilmente percebida por meio de análise gráfica. Como se pode observar na Figura 5.5 as relações entre as duas variáveis distribuem-se em torno de uma recta, se houvesse a linearidade todos os pontos estariam sobre a recta.

Figura 5.5 – Relação entre as variáveis *Dc* e *Ap*

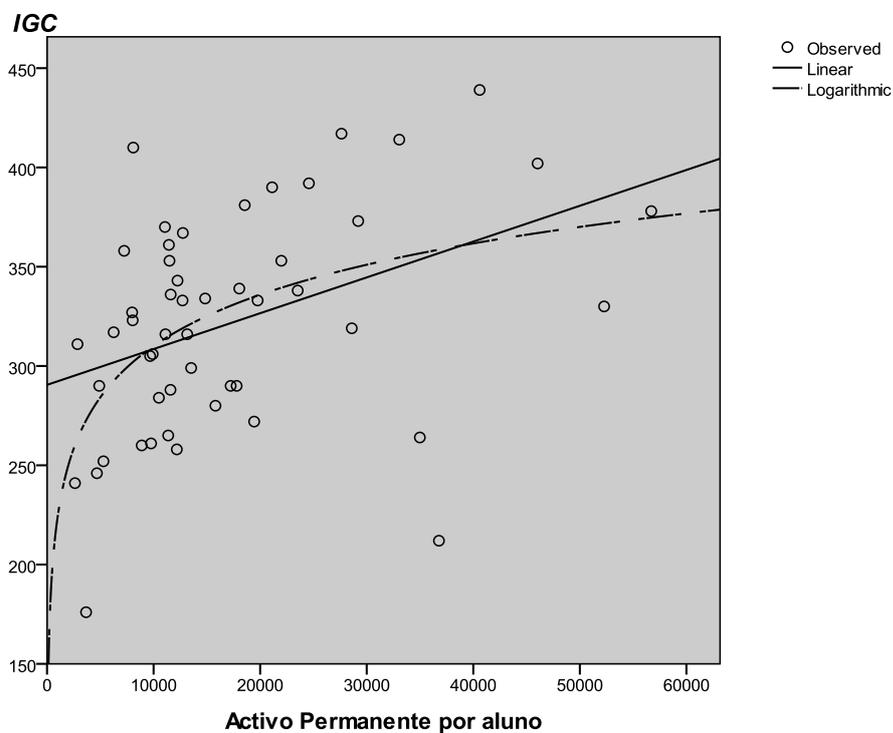


Fonte: SPSS Statistics17.0

Para testar se existe relação linear entre a variável dependente e as explicativas, também será utilizada uma análise gráfica da curva de relação entre as variáveis para verificar

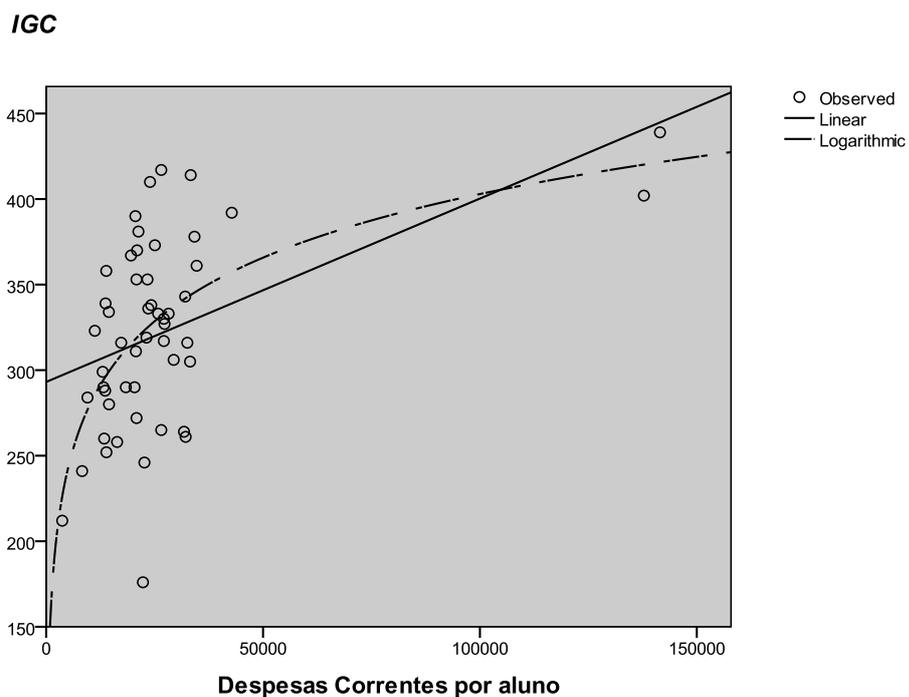
se ela se ajusta à suposição de linearidade ou se existe outro tipo de relação, conforme Figuras 5.6 e 5.7.

Figura 5.6 – Relação entre A_p e IGC



Fonte: SPSS Statistics17.0

Figura 5.7 – Relação entre D_c e IGC



Fonte: SPSS Statistics17.0

Em ambos os regressores verifica-se que a relação está mais próxima de função *logarítmica* que da linear e, segundo Curto (2006:96), nestes casos, “pode-se transformar algumas ou todas as variáveis para reduzir o problema à forma linear”. Weisberg (1985) recomenda uma transformação *logarítmica* de qualquer variável para a qual o rácio entre a maior e a menor observação for maior que dez. Para as Variáveis Activo Permanente por aluno e Despesa Corrente por aluno, os rácios observados são de 21,6 e 38,2 respectivamente. Além disso a variável dependente é uma escala que possui um valor máximo (500) de modo que uma curva linear não consegue representar esta limitação ao passo que a *logarítmica* pode fazê-lo.

Assim, será adoptado o modelo linear-log em que a variável dependente não se altera mas a variável independente aparece na forma *logarítmica*. Então o modelo estimado terá a forma:

$$IGC_u = \beta_1 + \beta_2 \ln Dc_u + \beta_3 \ln Ap_u + \beta_4 R_u + \varepsilon \quad (4)$$

Os coeficientes estimados para o para o Modelo (4) pelo Método dos Mínimos Quadrados Ordinários constam no Quadro 5.1.

Quadro 5.1: Coeficientes estimados para o modelo (4)

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
<i>lnDc</i>	42.41072	11.83998	3.581993	0.0008
<i>lnAc</i>	24.48960	9.605084	2.549649	0.0141
<i>R</i>	11.32428	26.61555	0.425476	0.6724
<i>C</i>	-346.2765	122.2242	-2.833126	0.0068
R-squared	0.393527	Mean dependent var		321.8039
Adjusted R-squared	0.354816	S.D. dependent var		55.66903
S.E. of regression	44.71522	Akaike info criterion		10.51369
Sum squared resid	93974.20	Schwarz criterion		10.66521
Log likelihood	-264.0991	Hannan-Quinn criter.		10.57159
F-statistic	10.16576	Durbin-Watson stat		1.962231
Prob(F-statistic)	0.000028			

Adaptado de *EViews 6.0*

De acordo com Hair *et al.* (2005: 77) “a suposição mais fundamental em análise multivariada é a normalidade, pois se a variação em relação à distribuição normal é suficientemente grande, todos os testes estatísticos resultantes são inválidos, uma vez que a normalidade é exigida no emprego das estatísticas *F* e *t*.” O autor argumenta que o ideal seria a verificação da normalidade feita *a priori*, mas num modelo multivariado essa verificação é

por vezes difícil, entretanto pode ser diagnosticada de modo simples pela análise dos resíduos após a especificação do modelo.

A hipótese sobre a normalidade dos erros pode ser verificada por meio de histogramas, gráficos de probabilidade normal e testes estatísticos como de Jarque-Bera e o Kolmogorov-Smirnov. Ambos os testes observam as seguintes hipóteses:

$$\begin{cases} H_0: \text{distribuição normal} \\ H_1: \text{distribuição não é normal.} \end{cases}$$

Conforme observa-se nas Figuras 5.8 e 5.9 e ainda nos Quadros 5.2 e 5.3, a hipótese da distribuição normal dos erros é admitida no modelo especificado. Como em ambos os testes a significância é maior que a significância estabelecida ($\alpha=0,05$) a hipótese nula não é rejeitada.

Figura 5.8 – Histograma dos erros.

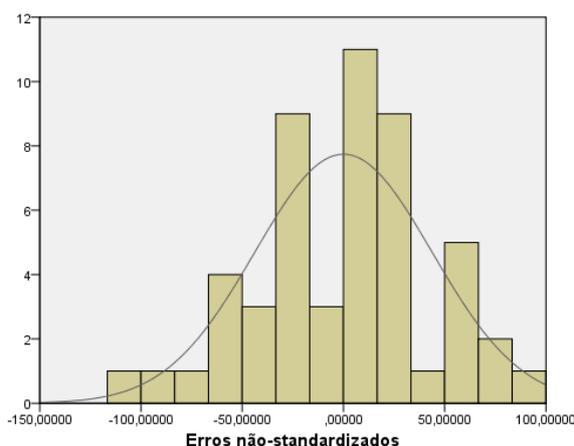
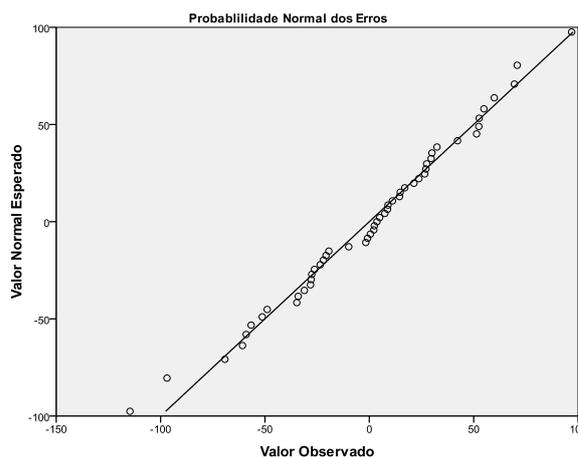


Figura 5.9 – Gráfico de probabilidade normal dos erros.



Fonte: SPSS Statistics17.0

Quadro 5.2 - Estatística Descritiva dos erros.

Estatística	Valor
Média	0,000
Mediana	3,659
Máximo	96,926
Mínimo	-114,673
Desvio Padrão	43,353
Assimetria	-0,293
Curtose	3,054
Jarque-Bera	0,735
Probabilidade	0,693
Observações	51

Fonte: Adaptado de EViews 6.0

Quadro 5.3 - Teste de Kolmogorov-Smirnov para os erros.

Estatística	Valor
Kolmogorov-Smirnov Z	0,659
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,779
Exact Sig. (2-tailed)	0,744
Point Probability	0,000

Fonte: Adaptado de SPSS Statistics17.0

O Quadro 5.2 demonstra ainda a verificação de outra hipótese sobre os erros: a sua média é 0.

Admitida a normalidade dos erros, é possível aferir a validade geral do modelo por meio do Teste *F*. A estatística *F* com *k* - 1 e *n* - *k* graus de liberdade permite testar se nenhuma das variáveis explicativas contribui para explicar a variação total de *Y* em relação à sua média (Curto, 2006). As hipóteses do teste são:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_2 = \beta_3 = \beta_4 = 0 \\ H_1 : \exists \beta_i \neq 0 \end{cases}$$

No modelo estimado a estatística *F* apurada é 10,16576 com uma probabilidade associada de 0,000028, considerando um nível de significância de 5% ($\alpha=0,05$) rejeita-se a H_0 e conclui-se pela validade geral do modelo.

Admitida a significância estatística do geral do modelo, a análise do teste *t* possibilitará verificar a significância dos coeficientes estimados para cada regressor que o compõe. As hipóteses assumidas pelo teste *t* são:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_i = 0 \\ H_1 : \beta_i \neq 0 \end{cases}$$

As estatísticas e probabilidades associadas referentes ao teste *t* constam no quadro 5.1. A probabilidade do coeficiente estimado para *lnDc* ser nulo no modelo estimado é inferior à 0,01%, a do coeficiente estimado para *lnDc* ser nulo é de 1,4% e a do coeficiente estimado para *R* ser nulo é de 67,2%. Para um nível de significância de 5% ($\alpha=0,05$) não se rejeita H_0 para os coeficientes estimados para *lnDc* e *lnAc*, entretanto rejeita-se H_0 para o coeficiente estimado para a variável *R*, o que significa dizer que o coeficiente estimado pode assumir o valor 0, portanto torna-se incapaz de transmitir o efeito dessa variável na explicação da variável dependente, o que sugere sua exclusão do modelo.

A exclusão de *R* do modelo esclarece que não se pode afirmar que os achados de inconformidade nas auditorias de regularidade possuem significância estatística na explicação da performance das Universidades Federais.

Foi observado a existência de algum tipo de restrição no parecer de auditoria de 94% das universidades, de modo que o parâmetro tornou-se quase uniforme, o que significa dizer que não tem a capacidade de explicar as diferenças entre a performance das universidades.

Essa presença de ressalvas quase na totalidade das universidades é uma questão que mereceria um estudo mais aprofundado sobre as suas causas e efeitos, se decorreria do detalhismo das normas, por detalhismo do auditor ou mesmo por deficiência na gestão. Quanto à natureza das ressalvas e irregularidades encontradas, poder-se-ia buscar se alguns tipos específicos afectam o desempenho da entidade.

Ao desconsiderar a variável R o modelo a ser estimado passa a seguinte forma:

$$IGC_u = \beta_1 + \beta_2 \ln Dc_u + \beta_3 \ln Ap_u + \varepsilon \quad (5)$$

Os coeficientes estimados para o para o Modelo (5) pelo Método dos Mínimos Quadrados Ordinários constam no Quadro 5.5.

Quadro 5.5 – Coeficientes estimados para o para o Modelo (5)

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
$\ln Dc$	42.45001	11.73818	3.616405	0.0007
$\ln Ac$	24.54247	9.521994	2.577451	0.0131
C	-336.5150	119.0231	-2.827309	0.0068
R-squared	0.391191	Mean dependent var		321.8039
Adjusted R-squared	0.365824	S.D. dependent var		55.66903
S.E. of regression	44.33212	Akaike info criterion		10.47832
Sum squared resid	94336.16	Schwarz criterion		10.59196
Log likelihood	-264.1971	Hannan-Quinn criter.		10.52174
F-statistic	15.42125	Durbin-Watson stat		1.976545
Prob(F-statistic)	0.000007			

Adaptado de *EViews 6.0*

Quadro 5.6 - Estatística Descritiva dos erros.

Estatística	Valor
Média	0,000
Mediana	4,372
Máximo	97,617
Mínimo	- 113,938
Desvio Padrão	43,436
Assimetria	- 0,251
Curtose	3,017
Jarque-Bera	0,535
Probabilidade	0,765
Observações	51

Fonte: Adaptado de *EViews 6.0*

Quadro 5.7 - Teste de Kolmogorov-Smirnov para os erros.

Estatística	Valor
Kolmogorov-Smirnov Z	0,560
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,912
Exact Sig. (2-tailed)	0,888
Point Probability	0,000

Fonte: Adaptado de *SPSS Statistics 17.0*

De acordo com as informações dos Quadros 5.6 e 5.7, o modelo 5 também atende aos pressupostos da normalidade dos erros haja vista as probabilidades associadas aos testes de Jarque-Bera e Kolmogorov-Smirnov serem superiores ao nível de significância estabelecido ($\alpha=0,05$). O Quadro 5.6 demonstra ainda o atendimento ao pressuposto da média 0 para os erros.

Admitida a hipótese da normalidade dos erros, requisito de validade dos testes *F* e *t*, será aferida a validade geral do novo modelo estimado por meio do teste *F* que para o modelo estimado possui estatística de 15,42125 e probabilidade associada 0,000007, considerando $\alpha=0,05$ rejeita-se a hipótese de todos coeficientes estimados para os regressores serem nulos, o que indica a validade geral do modelo.

O teste *t* também valida a significância estatística dos coeficientes estimados para os regressores, conforme se pode concluir ao se observar as probabilidades associadas ao teste *t* no Quadro 5.5, todas inferiores ao nível de significância estabelecido ($\alpha=0,05$), o que permite rejeitar a hipótese de que o coeficiente estimado para cada regressor é nulo.

Para que se possa fazer correctas inferências a partir do modelo é importante que não haja, ou que seja baixa, a correlação entre as variáveis explicativas, do contrário não é possível distinguir o efeito específico de cada regressor na variável dependente. Ao fenómeno da interferência significativa das variáveis explicativas umas nas outras dá-se o nome de multicolinearidade. Entretanto, a presença de multicolinearidade não invalida o modelo como um todo, apenas a percepção da influência de cada variável (Gujarati, 2000).

Para o diagnóstico da multicolinearidade podem ser observadas condições que são indicativas da sua existência, mas que não estão presentes em todos os casos de multicolinearidade como a existência de uma contradição entre o teste *F* e os testes *t* e/ou um alto coeficiente de correlação linear entre as variáveis. Há ainda medidas específicas para o diagnóstico da multicolinearidade como as medidas de Tolerância (*Tol*) e o Factor de Inflação da Variância (*VIF*) que são baseados no coeficiente de determinação de numa regressão auxiliar em que uma das variáveis explicativas é considerada dependente (Hocking, 2003).

Como resultado dos testes para multicolinearidade, o coeficiente de correlação de Pearson entre as duas variáveis apurado pelo *SPSS* foi de 0,37 com significância de 0,004 e as estatísticas *Tol* e *VIF* foram de 0,863 e 1,159, respectivamente. De acordo com essas informações pode-se admitir a não existência do fenómeno no modelo proposto, haja vista a

baixa correlação entre as variáveis e ainda os baixo valor do Factor de Inflação da Variância (VIF)²⁵.

Resta ainda testar o modelo para os pressupostos de ausência de autocorrelação entre os erros e a variância constante desses erros (homocedasticidade).

Um dos testes usuais para detectar a presença da heterocedasticidade é o Teste de White, baseado no coeficiente de determinação de uma regressão auxiliar em que o quadrado dos resíduos é a variável dependente e as variáveis independentes são os quadrados das variáveis explicativas e o produto cruzado das variáveis explicativas. O resultado do teste é dado pelo produto entre o R^2 da regressão auxiliar e o número de observações da amostra, com distribuição Qui-Quadrado com $q-1$ graus de liberdade em que q é o número de variáveis explicativas da regressão auxiliar (Curto, 2006).

As hipóteses do teste são:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{os erros são homocedásticos} \\ H_1: \text{os erros são heterocedásticos} \end{array} \right.$$

Com base no Quadro 5.8 verifica-se que para o nível de significância estabelecido ($\alpha=0,05$) não se rejeita a hipótese nula concluindo-se o modelo não viola a premissa de homocedasticidade dos erros.

Quadro 5.8 – Teste de White para heterocedasticidade dos erros

F-statistic	1,042319	Prob. F(5,45)	0,4047
Obs*R-squared	5,293425	Prob. Chi-Square(5)	0,3811
Scaled explained SS	4,728725	Prob. Chi-Square(5)	0,4499

Fonte: Adaptado de *EViews 6.0*

Para detectar autocorrelação de primeira ordem (o erro de uma observação está relacionado com a com o erro a observação imediatamente anterior e assim sucessivamente) o teste mais comum é o Durbin-Watson, que é baseado na análise dos resíduos do modelo estimado pelo método OLS que gera uma estatística d que deve ser comparada com os valores críticos para o teste conforme as regiões definidas para o teste, conforme Figura 5.10 (Curto, 2006).

²⁵ O valor referência para multicolinearidade: $VIF > 10$ e, pois indica um R^2 da regressão auxiliar $> 90\%$ (Curto, 2006).

Figura 5.10 - Regiões da estatística de Durbin-Watson

III	II	I	II	IV
0	d_L	d_U	$4 - d_U$	$4 - d_L$
		2		4

Adaptado de Curto (2006).

Sejam as hipóteses do teste:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \rho = 0, \text{ não há autocorrelação de primeira ordem} \\ H_1: \rho \neq 0, \text{ há autocorrelação de primeira ordem} \end{array} \right.$$

- Se d estiver na região I não se rejeita H_0 e portanto, não há autocorrelação dos erros de primeira ordem;
- Se d estiver na região III rejeita-se H_0 e há autocorrelação positiva dos erros de primeira ordem;
- Se d estiver na região IV rejeita-se H_0 e há autocorrelação negativa dos erros de primeira ordem;
- Se d estiver na região II nada se pode concluir sobre a autocorrelação dos erros de primeira ordem e deve-se proceder outros testes como o de Breusch-Godfrey que tem validade assintótica.

Para o modelo estimado (5) a estatística d é 1,976545 conforme quadro 5.5, e os valores críticos da estatística para $\alpha=0,05$ com dois regressores e 51 observações são $d_L=1,46838$ e $d_U=1,63088$ (Savin e White, 1977). Como a estatística d para o modelo situa-se na região I ($d_U < d < 4 - d_U$) não se rejeita H_0 e portanto, admite-se a não autocorrelação dos erros de primeira ordem.

Verifica-se assim que o modelo estimado (5), não viola nenhum dos pressupostos fundamentais tornando-se útil para inferências. Inserindo os coeficientes estimados no quadro 5.5 no modelo (5) temos o modelo que descreve o comportamento do IGC em termos de Dc e Ap

$$IGC_u = -336,52 + 42,45 \ln Dc_u + 24,54 \ln Ap_u + \varepsilon \quad (6)$$

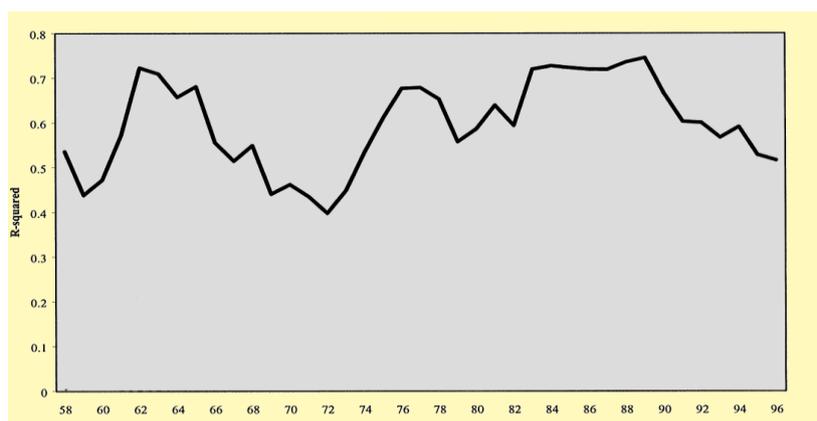
A medida mais comum para avaliar a relevância da informação contabilística é a análise da força da regressão medida por meio do coeficiente de determinação R^2 , que mede a proporção da variação total da variável dependente que é explicada pelo modelo e é utilizado como uma medida da adequação do ajustamento e para comparar a validade dos resultados da regressão considerando diferentes especificações para o modelo (Curto, 2006). De acordo com o Quadro 5.5 a estatística para R^2 no modelo estimado é 0,391191. Assim, pode-se dizer o modelo baseado nas informações contabilísticas de activo permanente e despesas correntes explica 39,12% das variações do IGC.

Não se encontra no sector público outros estudos de *value relevance* com os quais fossem possíveis comparações, pois como foi mencionado na explicação das variáveis, não há para as entidades do sector público, parâmetros comuns como, por exemplo, o preço das acções no sector privado. Não obstante tais limitações, verifica-se que as informações contabilísticas têm uma participação relevante na explicação do comportamento da medida de qualidade das universidades pesquisadas.

Cabe salientar que, conforme já mencionado, as variáveis definidas não conseguem representar apropriadamente os *inputs* do processo por omissões de registo ou de evidenciação, assim espera-se que uma melhoria na qualidade das informações contabilísticas determinem um maior poder explicativo dos outputs.

Ao comparar o coeficiente de determinação do modelo (6) com os obtidos em estudos de Contabilidade Financeira, verifica-se que não são incompatíveis com esses. De acordo com Moreira (2009), o coeficiente de determinação nos estudos de *value relevance* com preço das acções regredido sobre lucro líquido para apenas um exercício é bem baixo, em torno dos 6%, entretanto se considerado um período de dez anos o R^2 sobe para 63%. Brown *et al.* (1999) verificaram o que R^2 em modelos que tinham como regressores para preço das acções o lucro por acção (EPS) e o valor contabilístico da acção (BVPS) variou, em 39 anos, entre cerca de 40% e 75%, conforme se verifica na Figura 5.11.

Figura 5.11 – Variação do R^2 para modelos baseados em *EPS e BVPS* de 1958 a 1996.



Adaptado de Brown *et al.* (1999)

Este estudo ainda poderá servir de parâmetro para futuros estudos que pretendam verificar alterações de *value relevance* das informações contabilísticas principalmente face a eminente reforma por que passará a Contabilidade Pública brasileira a partir de 2011, com cariz mais patrimonial que orçamental e ainda com vista a harmonização internacional.

Também observa-se no modelo que os coeficientes estimados para $\ln Dc$ e $\ln Ac$ são positivos, ou seja espera-se que quando incrementados os valores de Dc ou Ac o IGC responda no mesmo sentido; note-se entretanto que, conforme demonstra Curto (2006:82), o efeito marginal determinado por uma relação *logarítmica* será de $\frac{\beta_i}{X_i}$.

Assim, a partir do modelo (6) verifica-se que a resposta do IGC à variação em Dc ou Ac terá o seguinte comportamento

$$IGC' = \frac{42,45}{Dc_u} + \frac{24,54}{Ap_u} \quad (7)$$

ou seja, quanto maior Dc e Ap menor será impacto no IGC de uma variação nos regressores,. Na prática o modelo sugere que, para as entidades cujo valor da infra-estrutura e das despesas de custeio por aluno forem baixas, um aumento moderado nos valores dessas variáveis resultará em uma boa resposta no índice de qualidade, mas no caso daquelas em que esses valores forem suficientemente altos, só grandes incrementos nos valores médios por aluno da infra-estrutura e das despesas de custeio acarretará uma resposta sensível no índice de qualidade.

Verifica-se também que o modelo sugere uma maior influência dos gastos de custeio que da infra-estrutura no desempenho, esse resultado é consistente com os achados de Tara e Nagadevara (2007) que mostram que os aspectos “*soft*” como alta qualificação dos académicos, acesso às últimas publicações científicas e a participação em congressos e seminários é que distinguem as instituições de melhor qualidade, não os aspectos “*hard*” ligados à infra-estrutura. Do ponto de vista financeiro as despesas correntes é que reflectem esses aspectos *soft*. Há consistência também com os achados de Adelabu e Akinwumi (2008) que mostram que um baixo nível de financiamento tem um efeito multiplicador negativo na qualidade das universidades, sendo que os autores enfatizam que a baixa alocação de recursos impossibilita a contratação de bons professores e meios para que estes possam actuar.

Uma vez admitida a influência das informações contabilísticas na explicação do desempenho das universidades, estas informações pode também ser utilizada nos processos de *accountability*, tanto para as autoridades para que possam focar sua actuação nos resultados das instituições e não apenas nos meios consumidos.

Auditorias operacionais podem ser conduzidas para identificar as causas do baixo rendimento em algumas instituições *vis a vis* o resultado positivo de outras, em condições similares. O desempenho face os recursos aplicados também pode ser utilizado como critério

da selecção das unidades a serem auditadas haja vista que os órgãos de controlo interno e externo têm uma estrutura limitada.

Além dos órgãos institucionalmente incumbidos do controlo, tais informações também servem para o acompanhamento dos demais *stakeholders*, como a comunidade académica e a sociedade em geral, para efectivação do controlo social. Um meio de divulgação que tem sido utilizado para divulgação de informações dessa natureza para não especialistas é *benchmarking*, iniciativas desses tipo já tem surgido com vistas a mostrar o desempenho em algum aspecto comparado com situações análogas. No Brasil, por exemplo, a organização não governamental Transparência Brasil (2007) divulgou amplamente um estudo feito pela própria organização, que comparava o custo médio de um parlamentar entre vários países, e actualmente mantém projectos que monitora, compara e divulga na Internet a actividade institucional dos parlamentares e juizes do Supremo Tribunal Federal²⁶, divulgando inclusive informações financeiras dos respectivos órgãos são eles os projectos Meritíssimos e Excelências.

Iniciativas semelhantes podem ser levadas a termo por instituições que representem algum grupo de *stakeholders*, como as uniões estudantis que podem, a partir dessas informações, actuar junto às instituições para ofereçam melhor resposta no desempenho face aos recursos disponibilizados.

²⁶ Correlato ao Tribunal Constitucional português.

CONCLUSÃO E PROPOSTAS

Tomando por ponto de partida o papel da *accountability* nas sociedades democráticas e as transformações influenciadas pela Nova Gestão Pública na *accountability* e por consequência nos sistemas de informação contabilística públicos, este estudo buscou verificar a utilidade das informações contabilísticas, bem como dos achados de inconformidade nos pareceres de auditorias realizadas pelo Sistema de Controlo Interno na explicação da qualidade das universidades medida pelo IGC.

A revisão de literatura permitiu verificar que a Nova Gestão Pública teve grande influência na condução dos negócios públicos no mundo, a ponto trazer para discussão o termo *accountability* mesmo nos países em que não tem tradução directa, como é o caso brasileiro.

Verificou-se que muitos avanços ocorreram nas instituições oficiais de *accountability* (Controlo Interno e Externo) mas que a efectividade da acção ainda é diminuída em virtude das características do sistema jurídico brasileiro (baseado no Direito Romano).

No âmbito da Contabilidade, verificou-se que apesar de muitos países que adoptaram a Nova Gestão Pública terem promovido mudanças em seus sistemas contabilísticos com vistas ao fornecimento de informações mais úteis ao processo de decisão e também à *accountability*, principalmente sob uma abordagem de performance. No Brasil a Contabilidade Pública não foi significativamente afectada pela Nova Gestão Pública, as principais mudanças foram a determinação pela Lei de Responsabilidade Fiscal da observância do regime de acréscimo (competência) para as despesas e a implantação de sistemas de custos que acabaram por não serem implementadas. Além disso, verificou-se também um baixo nível de evidenciação das informações pois as Demonstrações Financeiras não são acompanhadas de notas explicativas, não havendo nada que explique a formação e composição dos saldos das contas.

Também em decorrência da filosofia da Nova Gestão Pública, vários países adoptam sistemas de avaliação do ensino superior como forma de *accountability*. No Brasil também foram implantados sistemas de avaliação para subsidiar os processos de acreditação das Instituições de Ensino Superior (IES), que passaram a ser periódicos.

A análise empírica dos dados mostrou que as restrições nos pareceres de auditoria não são estatisticamente significantes na explicação da qualidade medida pelo IGC. Foi

verificado que 94% das IES possuíam algum tipo de ressalva ou irregularidade em seus pareceres.

Mostrou ainda que as informações contabilísticas, nomeadamente as variáveis Despesa Corrente por aluno e Activo Permanente por aluno, têm um considerável poder explicativo sobre o índice de qualidade (R^2 0,391). Não foram encontrados estudos correlatos na área da Contabilidade Pública, de modo que este torna-se uma referência inicial para próximos estudos. Note-se que este resultado é consistente com estudos de *value relevance* na área privada, o R^2 de regressões de preços de acções com base em variáveis de stocks (BVPS) e fluxos (EPS) em trinta e nove anos variou entre cerca de 40% e 75% (Brown *et al.*, 1999).

O modelo especificado também revela que ambas as variáveis estão positivamente correlacionadas com a qualidade e que as variáveis de fluxo (Despesa Corrente) tem maior influência que as variáveis de *stocks* (Activo Permanente). Assim, apesar da inegável necessidade de infra-estrutura, os aspectos relacionados às actividades correntes são os mais relevantes. Perceba-se que as despesas correntes são formadas em grande parte pela folha de pagamentos dos professores e funcionários administrativos. Esse achado é consistente com os achados de Nagadevara (2007) segundo os quais os aspectos que distinguem as instituições de melhor qualidade não os aspectos “*hard*” ligados à infra-estrutura, mas os “*soft*” ligados às operações correntes como alta qualificação dos académicos, acesso às últimas publicações científicas etc.

Outro aspecto relevante é a relação *logarítmica* existente entre a variável independente e as variáveis explicativas reflectidas no modelo linear-log adoptado. Dessa relação decorre que a função resultante é crescente, porém a taxas decrescentes, significa dizer que em instituições com baixos valores para a Despesa Corrente e Activo Permanente, as variações moderadas nesses valores produzem efeito sensível no índice de qualidade. Por outro lado, para as instituições cujos valores já são elevados, grande variações produzirão um efeito pequeno no índice de qualidade.

Desse modo, verifica-se que as questões de investigação propostas na Introdução, deste trabalho foram respondidas e o objectivo desta investigação satisfeito.

As principais limitações encontradas referem-se a pouca evidenciação das informações contabilísticas, verificando-se que o sistema concebido para registo das informações contabilísticas parece ser ágil e rápido quanto à actividade de contabilização dos factos (bookepping), mas fraco em registo das análises e evidenciação das informações

(*accounting*). Em outras palavras, a Contabilidade Pública brasileira é razoável na recolha de dados, mas têm dificuldade em transformá-los em informação nas suas demonstrações financeiras.

Apesar das limitações, este trabalho possibilitou o conhecimento de aspectos relevantes da Contabilidade Pública em si e da sua aplicação no sector específico da educação superior no Brasil. Confirma o importante papel da contabilidade para *accountability* junto às instituições oficiais e mais ainda junto as demais *stakeholders*. Os achados decorrentes tanto servem de parâmetros à formulação de políticas de aplicação de recursos em educação como colabora com as auditorias a serem realizadas pelos Sistemas de Controlo Interno e Externo.

Porter e Norton (2009) afirmam que os elementos que constam nas Demonstrações Financeiras são representações de uma realidade. Deste modo, espera-se que, quanto melhor a contabilidade consiga captar os elementos dessa realidade, mais relevantes serão as informações prestadas. É possível que a relevância das informações contabilísticas seja aumentada a medida que mais informações sejam disponibilizadas.

Neste sentido, afirma-se que as demonstrações financeiras do sector público devem buscar aumentar seu nível de evidenciação por meio de demonstrativos mais claros e que sejam acompanhados de notas explicativas. Além disso, será de grande valia para o incremento da *accountability* a contabilização por segmento, haja vista que as Instituições Públicas nem sempre actuam em apenas um segmento. As universidades actuam no mínimo em três (ensino, investigação e serviços à comunidade) e como nem sempre é possível a desagregação do Sector Público em unidades corporativas organizadas por produtos, como propõe a Nova Gestão Pública, a contabilização e divulgação das informações por segmentos supririam a lacuna de *accountability* por resultados, que a agregação provoca.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Accounting Principles Board, APB (1970) in Coy, D., M. Fischer e T. Gordon (2001), Public Accountability: a new paradigm for college and university annual reports, *Critical Perspectives on Accounting* 12, 1-31.

Adelabu, M. A. e F. S. Akinwumi (2008), Factors Affecting Academic Quality in Nigerian Universities, *Journal of the World Universities Forum*, 1(5), 47-61.

Afonso, A. J. (2009), Nem tudo o que conta em educação é mensurável ou comparável. Crítica à accountability baseada em testes estandardizados e rankings escolares, *Revista Lusófona de Educação* 13, 13-29.

Alcantára Zaés, M. (1994), De la gobernabilidad, *América Latina Hoy* 8, 7-13.

Alexander, F. K.(2000), The Changing Face of Accountability: Monitoring and Assessing Institutional Performance in Higher Education, *The Journal of Higher Education* 71 (4), 411-431.

Amernic, J e R. Craig (2009), Understanding accounting through conceptual metaphor: ACCOUNTING IS AN INSTRUMENT?, *Critical Perspectives on Accounting* 20, 875-883.

Angélico, J. (1995), *Contabilidade Pública*, 8ª ed, São Paulo: Atlas.

Assunção, M. (2009), Mau uso levou à queda da ministra Matilde Ribeiro, *O Estado de São Paulo*, 17 de Agosto.

Banco Mundial (1992), *Governance and Development*, Washington, D.C.

Barth, M e G. Clinch (2009), Scale Effects in Capital Markets-Based Accounting Research, *Journal of Business Finance & Accounting* 36(3-4), 253-288.

Barth, M. E. (1999), Accruals, Cash Flows, and Equity Values, *Review of Accounting Studies* 3, 205-229.

Barzelay, M (2001a), La nueva gerencia pública: Un ensayo bibliográfico para estudiosos latinoamericanos (y otros), *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 19, 1-35.

Barzelay, M (2001b), *The New Public Management: Improving research and policy dialogue*, Berkeley: University of California Press.

Barzelay, M. (1996), Performance auditing and the New Public Management: changing roles and strategies of central audit institutions, em PUMA, *Performance auditing and the modernisation of Government*, Paris: OECD, 15-56.

Benito e Brusca (2004) in Jesus, M. A. J. (2008). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*, Tese de Douramento em Gestão – Especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Benito, B., I. Brusca e V. Montesinos (2005), in Jesus, M. A. J. (2008). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*. Tese de Douramento em Gestão – Especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Bloch, O. e W. Von Wartburg (1991), *Dictionnaire etymologique de la langue française*, 8. ed, Paris: Puf.

Bresser Pereira, L. C. (2000), Reforma Gerencial do Estado de 1995, *Revista de Administração Pública* 34(4), 55-72.

Bresser Pereira, L. C. (2001), Do Estado patrimonial ao gerencial, em Pinheiro, P. S., J. Wilhelm e I. Sachs (orgs.), *Brasil: Um Século de Transformações*, São Paulo: Cia. das Letras, 222-259.

Brown, S., K. Lo, T. Lys (1999), Use of R2 in accounting research: measuring changes in value relevance over the last four decades, *Journal of Accounting and Economics* 28, 83-115.

Brusca Alijarde (1997) in Jesus, M. A. J. (2008). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*, Tese de Douramento em Gestão – Especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Brusca Alijarde e Benito López (2002) in Jesus, M. A. J. (2008). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*, Tese de Douramento em Gestão – Especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Cabrera, J. (2003), *Margens das filosofias da linguagem: Conflitos e aproximações entre analíticas, hermenêuticas, fenomenologias e metacriticas da linguagem*, Brasília: Editora Universidade de Brasília.

Campos, A. M. (1990), Accountability: Quando podemos traduzi-la para o português?, *Revista de Administração Pública* 24(2), 30-50.

Canotilho, J. J. G. (2003), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7. ed, Coimbra: Almedina.

Caperchione, E. (1999), Trends and Open Issues in Governmental Accounting Systems: some elements of comparison, em Caperchione, E. e Mussaria, R. (Eds), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Boston: Dordrecht ; London: Kluwer Academic Publishers.

Carvalho, J. , M. J. Fernandes, P. Camões e S. Jorge (2005), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2005*, Lisboa: CTOC.

Cave, M., S. Hanney e M. Kogan (1997), *The Use of Performance Indicators in Higher Education*, London: Jessica Kingsley Publishers.

Centro de Referência do Interesse Público (CRIP) (2008), *Survey sobre a corrupção*, <http://www.interessepublico.org/paginas/survey corrupcao.htm>

Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD, 1998), *Uma Nova Gestão Pública para a América Latina*, Caracas: CLAD.

Chan, J. L. (2003), Government Accounting: An assessment of Theory, Purposes and Standards, *Public Money and Management* 23(1), 13-20.

Christiaens, J. e J. Rommel (2008), Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments, *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59-75.

Chung, Y., S. Tien, C. Hsieh e C. Tsai. (2008), A study of the business value of Total Quality Management, *Total Quality Management & Business Excellence* 19 (4), 367 – 379.

Coase, R. (1937), The Nature of the Firm, *Economica* 4: 386-405.

Coelho, P. S. e M. J. Vilares (2010), Measuring the return of quality investments, *Total Quality Management & Business Excellence* 21(1), 21 - 42.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO (1994), *Internal Control – Integrated Framework*, 2. ed, New York: COSO.

Comparato, F. K. (1999), *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*, São Paulo: Saraiva.

Controladoria Geral da União, CGU (2009), *Relatório de acompanhamento das punições expulsivas aplicadas a estatutários no âmbito da administração pública federal*, http://www.cgu.gov.br/AreaCorreicao/Arquivos/Expulsoes_122009_Estatutarios.pdf .

Controladoria Geral da União, CGU (2010), *Prevenção da Corrupção*, <http://www.cgu.gov.br/AreaPrevencaoCorrupcao/oQueE/> .

Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, Capes (2006), *Critérios de Avaliação Trienal*, <http://www.capes.gov.br/avaliacao/criterios-de-avaliacao> .

Core, F. G. (1999), Reforma Gerencial dos processos de planejamento e orçamento, em Giacomoni, J. e J. L. Pagnussat (orgs), *Planejamento e Orçamento Governamental: coletânea*, v.2. Brasília: ENAP, 219-261.

Coy, D., M. Fischer e T. Gordon (2001), Public Accountability: a new paradigm for college and university annual reports, *Critical Perspectives on Accounting* 12, 1-31.

Curto, J. D. (2006), Métodos Estatísticos e Econométricos: aplicações em Finanças e Contabilidade, *Mimeo*.

D'Áuria, F (1947), *Ciência das Finanças: Teoria e Prática*, São Paulo: Companhia Editora Nacional

D'Áuria, F. (1956a), *Contabilidade Pública*, São Paulo: Companhia Editora Nacional.

D'Áuria, F. (1956b), *Contabilidade Geral: Teoria da Contabilidade Patrimonial*, São Paulo: Companhia Editora Nacional.

Dewey, J. (1979), *Democracia e Educação*, 4.ed, São Paulo: Nacional.

Di Pietro, M. S. Z. (2006), *Direito Administrativo*, 19ª ed, São Paulo: Atlas.

Dreher, A. e T. Herzfeld, (2005), The Economic Costs of Corruption: A Survey and New Evidence, *Unpublished manuscript*, <http://129.3.20.41/eps/pe/papers/0506/0506001.pdf> .

Dreher, A., C. Kotsogiannis e S. McCorriston (2007), Corruption around the world: Evidence from a structural model, *Journal of Comparative Economics* 35(3), 443-466.

Durham, E. (1996), Subsídios para discussão da avaliação no Ensino Superior, *Infocapes - Boletim Informativo da CAPES* 4(4), 35-39.

Fan, J. e T. J. Wong (2002), Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia, *Journal of Accounting and Economics* 33(3), 401-425

Faria, E. R., M. A. M. Ferreira, R. Zuccolotto e V. H. Moreira (2008), Estudo comparativo e redução de custos e tempo nas modalidades de licitação por pregão eletrônico e presencial, *Working Paper apresentado no 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, Julho.

Fernandes, R., E. T. Pazello, T. M. S. P. Leitão e G. M. Moriconi (2009), *Avaliação de Cursos na Educação Superior: a função e a mecânica do Conceito Preliminar de Curso*, Brasília: INEP.

Ferreira, R. F. (2007), Conceitos de custos e proveitos do exercício – confronto com outras noções, *Revista TOC* 83, 37-40.

Financial Accounting Standards Board, FASB (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts nº 4 - Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Stamford, Connecticut.

Francis, J. and D. Wang, (2008), The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world, *Contemporary Accounting Research* 25(1), 157-191.

Garfinkel (1967) in Munro, R. (1996), Alignment and identity work: the study of accounts and accountability em Munro, R. e J. Mouritsen (eds), *Accountability: power, ethos and the technologies of managing*. London: International Thomson Business Press.

Giacomoni, J. (2008), *Orçamento Público*. 14ª ed, São Paulo: Atlas.

Giambiagi, F e C. Além (2000), *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*, Rio de Janeiro: Campus.

Gomes, D. (2007), *Mudança contabilística na administração pública central: a institucionalização das partidas dobradas no Erário Régio em Portugal (1761-1777)*. Tese de Doutorado em Ciências Empresariais - Especialização em Contabilidade, Uminho.

Groot, T. and Budding, T. (2008), “New public management’s current issues and future prospects”, *Financial Accountability & Management* 24(1), 1-13.

Gruening, G. (2001), Origin and theoretical basis of new public management. *International Public Management Journal* 4(1), 1-25.

Guimarães Filho, R. M. (1999), A evolução do planejamento federal e a participação legislativa, *Revista de Informação Legislativa* 143, 147-186.

Harvey, L e H. Askling (2003), Quality in higher education, em Begg, R (ed.), *The Dialogue between Higher Education Research and Practice*, Amsterdam: Kluwer Academic Publishers, 69-83.

Higgins, R.C. (2007), *Análise para Administração Financeira*. 8ª ed, Rio de Janeiro: McGraw-Hill

Hood, C. (1995), The “New Public Management” in The 1980s: Variations on a Theme, *Accounting Organizations and Society* 20(2-3), 93-109.

Hopper, T., D. Otley e R. Scapens (2001) in Machado, M. J. C. V. (2007), *Uma abordagem contingencial da repartição dos custos indirectos nas PME's portuguesas*, Tese de doutoramento em Gestão, especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Hung, M. (2001), Accounting standards and value relevance of financial statements: an international analysis, *Journal of Accounting and Economics* 30(3), 401-420.

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, INEP (2009), *SINAES*, <http://www.inep.gov.br/superior/sinaes/>.

International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB (2009), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, v2. New York: IFAC.

Jansen, E. P. (2008), New Public Management: perspectives on performance and the use of performance information, *Financial Accountability & Management*, 24(2), 169-190.

Jensen, M.C. e W.H. Meckling (1976), Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics* 3, 305-360.

Jesus, M. A. J. (2008). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*. Tese de Douramento em Gestão – Especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Kam, V. (1990), *Accounting theory*. 2. ed, New york: John Wiley & Sons.

Kaplan, R. S. (2001), Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations, *Nonprofit Management & Leadership* 11(3), 353-369.

Klein, E. (1966), *Comprehensive etymological dictionary of the english language(a)*. Amesterdão: Elsevier.

La Porta, R., F Lopez-de-Silanes, A. Shleifer e R. W. Vishny (1998), Law and Finance, *Journal of Political Economy* 106, 1113- 1155.

La Porta, R., F. Lopez-de-Silanesand e A. Shleifer. (2006), What works in securities laws?, *Journal of Finance*, 61(1), 1-32.

Lapsley, I. (2008), The NPM agenda: back to the future, *Financial Accountability & Management*, 24 (1),77-96.

Lapsley, I. (2009), New Public Management: Cruellest Invention of the Human Spirit?, *Abacus* 45(1), 1-21.

Lee, R.D., R. Johnson e P. Joyce (2004), *Public Budgeting Systems*, 7th ed, Sudbury: Jones & Bartlett Publishers

Lima, D. V., C. M. Santana e M. A. Guedes (2009), As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil, *Contabilidade, Gestão e Governança* 12(2), 15-23.

Lin, W e K. K. Raman (1998), The housing value-relevance of governmental accounting information, *Journal of Accounting and Public Policy* 17(2), 91-118.

Lopes de Sá, A. (2006), *Teoria da Contabilidade*, 4^a ed, São Paulo: Atlas.

Lubberink, M. e P. Pope (2005), Does Scale Make a Difference?, *Department of Accounting and Finance Working Paper*, Lancaster University.

Lüder, K. G. (1992), A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 7, 99-127.

Machado, J. P. (1987), *Dicionário etimológico da língua portuguesa: com a mais antiga documentação escrita e conhecida de muitos dos vocábulos estudados*. 4ª Edição, Lisboa: Horizonte.

Major, M. J. e J. Ribeiro (2009) A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade, em Major, M. J. e R. Vieira, *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*,. Lisboa: Escolar Editora.

Manin, B., A. Przeworski e S. C. Stokes (1999), Introduction: The problem of Political Representation, em Przeworski, A, S. C. Stokes e B. Manin, *Democracy, Accountability and Representation*. Cambridge: Cambridge University Press.

Martin, M. (2009), On the relationship of external quality assurance and equity: Can they converge on national policy agendas?, *Quality in Higher Education* 15(3), 251-262

Martinez, N. C. (2006), A Efetividade das condenações pecuniárias do Tribunal de Contas da União em face da reapreciação judicial de suas decisões: o problema do acórdão do TCU como título executivo meramente extrajudicial, em: Sousa Junior, J. G. (org.), *Sociedade Democrática, Direito Público e Controle Externo*. Brasília : Tribunal de Contas da União.

Martins, G. O., G. W. O. Martins e M. O. Martins (2007), *A Lei de Enquadramento Orçamental: anotada e comentada*. Coimbra: Almedina.

Matias Pereira, J. (2008), *Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais*. São Paulo: Atlas.

Meireles, H. L. (2002), *Direito Administrativo Brasileiro*, 27ª ed, São Paulo: Malheiros.

Miranda, A. V. (2001), Educación superior de calidad para el siglo XXI, *Educación* 25(1), 9-17.

Montesinos e Vela (2000) in Jesus, M. A. J. (2008). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*, Tese de Douramento em Gestão – Especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Moore, M. H. (2002), *Criando valor público: gestão estratégica no governo*. Rio de Janeiro; Brasília: Uniletras; ENAP.

Morck, R. (1996), On the economics of concentrated ownership, *Canadian Business, Law Journal* 26(1), 63-85.

Moreira, J. A. C (2009), Investigação em Contabilidade Financeira: três contribuições seminais, em Major, M. J. e R. Vieira, *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Mota, F. G. L. (2004), *Consolidação de Balanços Públicos: análise empírica da conformidade balanços estaduais-união no ano de 2003*. Dissertação de Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Moura, R. A. (2003), *Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos*. Dissertação de Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Musgrave, R. A. e P. B Musgrave (1980), *Finanças Públicas: teoria e prática*, Rio de Janeiro : Campus; Sao Paulo: EDUSP.

Nabais, J. C. (2003), *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Nagadevara, V. e Tara, N. S. (2007), Factors Influencing Quality Of Technical Education In India – A Study Of Technical Institutions In Karnataka, *International Journal of Business Research* 7 (2), 205-212.

Nakagawa, M., T. R. S, Relvas e J. M. Dias Filho (2007), Accountability: a razão de ser da contabilidade, *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade* 1(3), 83-100.

Nascentes, A. (1955), *Dicionário etimológico da língua portuguesa*, Rio de Janeiro: Livraria Acadêmica.

Niyama, J. K. e C. A. T. Silva (2008), *Teoria da Contabilidade*, São Paulo: Atlas.

Nunes, S. P. P. (2007), A Contabilidade e a Governança Públicas e a Lei de Responsabilidade Fiscal, *Anais do I Seminário Internacional de Contabilidade Pública*, Brasília, Novembro, 103-107.

Oakland, J. S. e S. J. Tanner.(2008), The relationship between Business Excellence and Performance - An empirical study using Kanji's Leadership Excellence Model, *Total Quality Management & Business Excellence* 19 (7), 733 - 749.

O'Donnell, G. A. (1998), Horizontal accountability in new democracies, *Journal of Democracy* 9 (3), 112-126.

Ohlson, J.A. (1995), "Earnings, book values, and dividends in equity valuation", *Contemporary Accounting Research* 11(2), 661-687

Olsen, Johan (2003), Towards a European administrative space?, *Journal of European Public Policy*, 10: 4, 506-531.

Piscitelli, R. B., M. Z. F. Timbó e M. B. Rosa (1999), *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*, 6ª ed, rev., ampliada e atualiz. São Paulo: Atlas.

Porter, G. A. e C.L. Norton (2009), *Financial Accounting: The Impact on Decision Makers*, Mason, OH:Cengage Learning.

Poubel de Castro, D. e L. M. Garcia (2004), *Contabilidade Pública no Governo Federal*, São Paulo: Atlas.

Przeworski, Adam. (1998), Sobre o Desenho do Estado: uma perspectiva agente x principal, em Bresser -Pereira, L. C. e P. Spink (org), *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*, Rio de Janeiro: ed, FGV, 39-73.

Pyhrr, P. A. (1977), The Zero-Base Approach to Government Budgeting, *Public Administration Review* 37(1), 1-8.

Reale, M. (2003), *Teoria Tridimensional do Direito; Teoria da Justiça; Fontes e Modelos do Direito*, Lisboa: Imprensa Nacional - Casa da Moeda.

Reverte, C. (2009), Do better governed firms enjoy a lower cost of equity capital?: Evidence from Spanish firms. *Corporate Governance* 9(2), 133-145.

Riccio, E.L. e M. Sakata, (2003), PeCont - A pesquisa acadêmica contábil no Brasil, TECSI/FEA/USP, São Paulo, 2003. <Disponível em www.tecsi.fea.usp.br/producao> .

Ross, S. A.(1973), The economic theory of agency: the principal's problem, *American Economic Review* 63(1), 134–139.

Rousseau, J. J. (1965), *O Contrato Social e outros escritos*, São Paulo: Cultrix.

Sarker, A. E. (2009), The New Mode of Public Governance and Public Accountability in Developing Countries: An Analysis with Particular Reference to Bangladesh, *International Journal of Public Administration* 32(13), 1101-1123.

Savin, N.E. e K. J. White (1977), The Durbin-Watson Test for Serial Correlation with Extreme Sample Sizes or Many Regressors, *Econometrica* 45, 1989-1996. Disponível em <http://www.stanford.edu/~clint/bench/dwcrit.htm> .

Scapens e Bromwich (2001), in Machado, M. J. C. V. (2007), *Uma abordagem contingencial da repartição dos custos indirectos nas PME's portuguesas*, Tese de doutoramento em Gestão, especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Schedler, A. (1999), Conceptualizing Accountability in New Democracies, em :Schedler, A., L. Diamond e M. Plattner(org.), *The Self Restraining State:Power and Accountability in New Democracies*, London: Lynne Rienner Publishers.

Schotter, A. (2008), *Microeconomics: a modern approach*, . Mason, OH:Cengage Learning.

Schroeder, R. G., M. W. Clark e J. M Cathey (2009), *Financial Accounting Theory and Analysis: text and cases*, 9th ed, Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

Secretaria do Tesouro Nacional, STN (2009), *Relatório resumido da execução orçamentária do governo federal e outros demonstrativos relativo ao mês de Dezembro*, http://www.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/RR0dez2009.pdf .

Sharkansky, I. (2007), Israel's auditor as policy-maker, *Public Administration* 66(1), 77-89.

Silva, J. A. (2002), *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 20^a ed, rev., atual., São Paulo: Malheiros.

- Simon, J. (1981), *Filosofia da Linguagem*. Lisboa (etc.): Edições 70.
- Simpson, J. (1989), *The Oxford English Dictionary*. London: Oxford UK.
- Slomski, V. (2005), *Controladoria e Governança na Gestão Pública*, São Paulo: Atlas.
- Smith, A. (1869), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Vol. 2, London: Macmillan and Co.
- Sousa, P. R. (1996), Por uma nova universidade, *Infocapes -Boletim Informativo da CAPES* 4(4), 28-34.
- Souto, H. G. (2001), Palestra proferida no XXI Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, *Revista do TCU* 32(88), abr/jun 2001.
- Stiglitz, J. E. (2000), *Economics of the public sector*, 3rd ed, New York: W.W. Norton & Company.
- Stulz, R. e R. Williamson (2003), Culture, openness, and finance, *Journal of Financial Economics* 70(3), 313-349.
- Ter Bogt, H. J. (2008), Management Accounting change and New Public Management in local government: a reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the dutch public sector, *Financial Accountability & Management* 24(3), 209-241.
- Torres, L. e V. Pina (2002), Delivering Public Services – Mechanisms and Consequences: Changes in Public Service Delivery in the EU Countries, *Public Money & Management*, 22(4), 41-48.
- Transparência Brasil (2007), *Congresso brasileiro é o que mais pesa no bolso da população na comparação com os Parlamentos de onze países*, <http://www.transparencia.org.br/docs/parlamentos.pdf> .
- Transparência Brasil (2010), *Projeto Excelências*, <http://www.excelencias.org.br> .
- Transparência Brasil (2010), *Projeto Meretíssimos*, <http://www.meritissimos.org.br> .
- Van Kersbergen, K. E F. Van Waarden (2004), ‘Governance’ as a bridge between disciplines: Cross-disciplinary inspiration regarding shifts in governance and problems of governability, accountability and legitimacy, *European Journal of Political Research* 43, 143–171.
- Vela BARGUES (1996) in Jesus, M. A. J. (2008). A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal, Tese de Douramento em Gestão – Especialidade em Contabilidade, ISCTE.
- Vélez Rodríguez, R. (2003), Violência e narcotráfico no Rio de Janeiro perspectivas e impasses no combate ao crime organizado, *Defesa Working Paper*, Universidade Federal de Juiz de Fora.
- Vélez Rodríguez, R. (2007), Colômbia – uma nova realidade, *Ibérica* 5, 4-32

Vlăsceanu, L., L Grünberg e D. Pârlea (2007), *Quality Assurance and Accreditation: a glossary of basic terms and definitions*, 2nd ed., Bucharest: Unesco.

Weffort, E. F. J. (2005), *O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional: Influências dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado*, Tese de Doutorado, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo: Atlas.

Weisberg (1985) in Curto, J. D. (2006), Métodos Estatísticos e Econométricos: aplicações em Finanças e Contabilidade. *Mimeo*, p. 198

Wilde, O. (2007) in Higgins, R.C., *Análise para Administração Financeira*, 8^a ed. Rio de Janeiro: McGraw-Hill.

Williamson, O. E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, New York: Free Press.

Williamson, O. E. (1979), Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations, *Journal of Law and Economics* 22 (2), 233-261.

Williamson, O. E. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism*, New York: Free Press.

Wolk, H. I., M. G. Tearney (1996), *Accounting Theory*, 4th ed, Cincinnati: South-Western College Publishing.

Yamamoto, K. (2008), What matters in legislators information use for financial reporting? The case of Japan. In: Jorge, S. (ed.): *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Uni Press, 377-391.

Young, S. M., A. V. S. Wim, e C. X. Chen (2005) in Machado, M. J. C. V. (2007), *Uma abordagem contingencial da repartição dos custos indirectos nas PME's portuguesas*, Tese de doutoramento em Gestão, especialidade em Contabilidade, ISCTE.

LEGISLAÇÃO

Legislação Brasileira

Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 24 de fevereiro de 1891.

Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de Outubro de 1988.

Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de Maio. (Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências).

Decreto-Lei nº 200/1967, de 25 de Fevereiro. (Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências).

Lei nº 8 173/1991, de 30 de Janeiro, (Dispõe sobre o Plano Plurianual para o quinquênio 1991/1995)

Lei nº 8 443/1992, de 16 de Julho (Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências)

Lei nº 9 276/1996, de 9 de Maio. (Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período de 1996/1999 e dá outras providências).

Lei nº 10 861/2004, de 14 de Abril. (Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências).

Decreto nº 3 591/2000, de 6 de Setembro. (Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências).

Portaria nº 184/2008, de 25 de Agosto, do Ministro da Fazenda. (Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.)

Portaria Conjunta nº 2/2009, de 6 de Agosto, das Secretarias do Tesouro Nacional e de Orçamento Federal. (Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Sector Público - MCASP, e dá outras providências).

Portaria Nº 467, de 6 de Agosto, da Secretaria do Tesouro Nacional. (Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências).

Portaria nº 751/2009, de 16 de dezembro, da Secretaria do Tesouro Nacional. (Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências).

Resolução n.º 1 111/2007, de 29 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade, (Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade).

Resolução n.º 1.128/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação).

Resolução n.º 1.129/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis).

Resolução n.º 1.130/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil).

Resolução n.º 1.131/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.4 – Transações no Sector Público).

Resolução n.º 1.132/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil).

Resolução n.º 1.133/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis).

Resolução n.º 1.134/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis).

Resolução n.º 1.135/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno).

Resolução n.º 1.136/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão).

Resolução n.º 1.137/2008, de 21 de Novembro, do Conselho Federal de Contabilidade. (aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público).

Legislação Portuguesa.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho (Aprova o Sistema de Normalização Contabilística – SNC)

Aviso n.º 15652/2009 de 27 de Agosto, do Secretário-Geral, da Secretária de Estado do Tesouro e Finanças, (Homologação da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística,).

Alvará - de 28 de Junho de 1808, (Crêa o Erario Regio e o Conselho da Fazenda)

ANEXO I - Cálculo do Índice Geral de Cursos

Ministério da Educação

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

Nota Técnica

O Índice Geral de Cursos (IGC) é uma média ponderada dos conceitos dos cursos de graduação e pós-graduação da instituição. Para ponderar os conceitos, utiliza-se a distribuição dos alunos da IES entre os diferentes níveis de ensino (graduação, mestrado e doutorado). O IGC será utilizado, entre outros elementos e instrumentos, como referencial orientador das comissões de avaliação institucional.

O conceito da graduação é calculado com base nos Conceitos Preliminares de Cursos (CPC) e o conceito da pós-graduação é calculado a partir de uma conversão dos conceitos fixados pela CAPES.

Vale dizer que nas instituições sem cursos ou programas de pós-graduação avaliados pela CAPES, o IGC é simplesmente a média ponderada dos cursos de graduação.

Para esta divulgação do IGC 2008, foram utilizados os CPC's referentes aos ENADE's de 2006 a 2008 e a nota CAPES referente à avaliação do triênio 2004-2006. Para a ponderação das matrículas da graduação, foram utilizados os dados dos Censos da Educação Superior de 2006, 2007 e 2008. Para ponderação da pós-graduação, foram utilizados os dados da CAPES de matrículas de 2008.

Abaixo é explicitado o cálculo do IGC.

Cálculo do IGC

O conceito médio da graduação denominada 'G' é uma média ponderada dos Conceitos Preliminares dos Cursos, isto é:

$$G = \sum_{i=1}^n CPC_i \phi_i \quad (1)$$

CPC_i = conceito preliminar do curso i da IES;

$$\phi_i = \frac{n_i}{T_G};$$

Ministério da Educação

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

n_i = número total de matrículas no curso de graduação i da IES;

T_G = número total de matrículas de graduação na IES.

É importante esclarecer que T_G considera apenas as matrículas dos cursos de graduação para os quais foi possível calcular o CPC.

Para a pós-graduação, definiu-se o conceito médio do mestrado e o conceito médio do doutorado da IES. O conceito médio do mestrado, denominado M , é obtido a partir da equação (2).

$$M = \sum_{i=1}^m M_i \theta_i \quad (2)$$

M_i = nota dos alunos de mestrado do programa de pós-graduação i da IES;

$$\theta_i = \frac{m_i}{T_M};$$

m_i = número de matrículas de mestrado no programa de pós-graduação i da IES;

T_M = número total de matrículas de mestrado nos programas de pós-graduação da IES.

Sendo C_i o conceito obtido pelo programa na CAPES, a nota dos alunos de mestrado do programa de pós-graduação i é dada por $M_i = C_i$ caso $C_i \leq 5$ e $M_i = 5$ caso $C_i > 5$. Consideram-se apenas programas de pós-graduação que obtiveram conceito CAPES ≥ 3 .

A nota do doutorado, denominada D , é obtida a partir da equação (3).

$$D = \sum_{i=1}^h D_i \gamma_i \quad (3)$$

D_i = nota dos alunos de doutorado do programa de pós-graduação i da IES;

$$\gamma_i = \frac{h_i}{T_D};$$

h_i = número de matrículas de doutorado no programa de pós-graduação i da IES;

Ministério da Educação

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

T_D = número total de matrículas de doutorado nos programas de pós-graduação da IES.

A nota dos alunos de doutorado do programa de pós-graduação i é dada por: $D_i = C_i - 2$. Novamente, consideram-se apenas programas de pós-graduação que obtiveram conceito CAPES ≥ 3 .

O Índice Geral de Cursos da IES é obtido a partir da equação (4).

$$I = \alpha G + \frac{(1-\alpha)\beta}{2}(M+5) + \frac{(1-\alpha)(1-\beta)}{3}(D+10) \quad (4)$$

Sendo:

$$\alpha = \frac{T_G}{T_G + T_{ME} + T_{DE}} \quad e \quad \beta = \frac{T_{ME}}{T_{ME} + T_{DE}}$$

I

Em (4), T_{ME} é o número de mestrados, em termos de graduando equivalente e T_{DE} é o número de doutorandos, em termos de graduando equivalente, onde:

$$T_{ME} = \sum_{j=3}^5 T_{Mj}(j-2) \quad e \quad T_{DE} = \sum_{j=1}^5 T_{Dj}j$$

T_{Mj} = Número de alunos de mestrado matriculados em programas de pós-graduação com nota M_j .

T_{Dj} = Número de alunos de doutorado matriculados em programas de pós-graduação com nota D_j .

De acordo com a definição de T_{ME} um aluno de mestrado de um programa de pós-graduação nota 3 é equivalente a um aluno de graduação; um aluno de mestrado de um programa nota 4 é equivalente a dois alunos de graduação; e, por fim, um aluno de mestrado de um programa nota 5 é equivalente a três alunos de graduação. Raciocínio análogo pode ser feito para o termo T_{DE} referente às matrículas de doutorado.

Ministério da Educação**Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira**

O resultado é multiplicado por 100 e o indicador é divulgado numa escala contínua de 0 a 500 e também por faixas. Para transformar a variável contínua em faixas, segue-se a tabela abaixo:

Índice Geral de Cursos da IES

IGC - Faixas	IGC - Contínuo
1	0,0 a 94
2	95 a 194
3	195 a 294
4	295 a 394
5	+ 395

ANEXO II - Cálculo do Conceito Preliminar de Curso

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais ‘Anísio Teixeira’ – INEP
Ministério da Educação – MEC

O Conceito Preliminar de Curso (CPC) é calculado para cada curso i avaliado dentro das áreas contempladas na avaliação anual do Enade. Ou seja, a unidade de observação de interesse é o curso i com registro de estudantes inscritos no ENADE definido por uma instituição de ensino superior (IES) k , por um município m e por uma área de avaliação j . Segue um exemplo do que pode ser considerado um curso i : o curso de Pedagogia, da Universidade Federal de Mato Grosso, oferecido no município de Cuiabá.

As áreas contempladas na avaliação de 2008 estão descritas no Apêndice desta Nota Técnica. Note que algumas destas áreas possuem subáreas. No caso destas áreas que possuem subáreas, a definição de curso também inclui esta desagregação. Assim, o curso i é definido por uma IES k , um município m , uma área j e uma subárea h .

1. Componentes

O CPC combina diversas medidas relativas à qualidade do curso: as informações de infra-estrutura e instalações físicas, recursos didático-pedagógicos e corpo docente oferecidas por um curso i ; o desempenho obtido pelos estudantes concluintes e ingressantes no Enade; e os resultados do Indicador da Diferença entre os Desempenhos Esperado e Observado (IDD). Ao todo são oito componentes, oito medidas de qualidade do curso i .

Todas as medidas originais referentes a esses componentes são padronizadas e transformadas em notas entre 0 e 5. O procedimento é o seguinte: toma-se a medida original para cada curso i (por exemplo, a proporção de professores doutores desse curso), e subtrai-se dela a média dessa medida obtida para a área j a qual este curso pertence, e divide-se o resultado da subtração pelo desvio padrão dessa medida obtido para a área j a qual este curso pertence, como se segue:

$$AP_x = \frac{X - \bar{X}}{DP_x} \quad (1)$$

em que AP_x é o afastamento padronizado referente a uma das medidas de interesse 'X' de um curso i ; X é o valor observado da medida para o curso i ; \bar{X} é a média desta medida na área j ; e DP_x é o desvio padrão da medida na área j .

Após a padronização, para que todas as instituições tenham notas variando de 0 a 5, é feito o seguinte ajuste: soma-se ao afastamento padronizado de cada curso o valor absoluto do menor afastamento padronizado entre todos os cursos da área j ; em seguida, divide-se este resultado pela soma do maior afastamento padronizado com o módulo do menor. Os cursos que obtiveram valores de afastamento inferiores a -3,0 e superiores a 3,0 não foram utilizados como ponto inferior ou superior da fórmula, pelo fato de esses cursos terem desempenhos muito discrepantes dos demais da sua área (conhecidos como *outliers*).

Então, multiplica-se o resultado desse quociente por 5. O cálculo acima descrito pode ser expresso pela fórmula a seguir, que é chamada de Nota Padronizada da medida de interesse 'X' do curso i .

$$NX = 5 \times \frac{AP_x + |AP_x \text{ inferior}|}{AP_x \text{ superior} + |AP_x \text{ inferior}|} \quad (2)$$

Esse cálculo fará com que a Nota Padronizada do curso i , referente à determinada medida, como a organização didático-pedagógica do curso, varie de 0 a 5. Os cursos com Afastamento Padronizado menor que -3,0 recebem Nota Padronizada igual a 0 (zero) e aqueles com Afastamento Padronizado maior que 3,0 recebem Nota Padronizada igual a 5 (cinco).

A seguir descrevemos cada uma destas 8 medidas de qualidade do curso que compõem o CPC.

1.1 Professores Doutores

A medida original para a criação da Nota de Professores Doutores (NPD) de um curso i corresponde à proporção de professores vinculados ao curso i cuja titulação é maior ou igual ao doutorado (PD).

Para calcular essa proporção PD , divide-se o número de professores vinculados ao curso i cuja titulação seja maior ou igual ao doutorado, pelo número total de professores vinculados a esse curso.

Essa medida original PD é padronizada e transformada, conforme procedimento descrito anteriormente, para dar origem à Nota Padronizada referente aos Professores Doutores (NPD), um valor entre 0 e 5.

A informação referente à titulação dos professores de cada curso de cada IES é extraída do Cadastro Docente, onde as instituições cadastram cada um de seus professores, vinculando-os a cada curso em que eles lecionam.

O curso que não tiver nenhum professor cadastrado, terá a Nota de Professores Doutores (NPD) computada como 0 (zero) para o cálculo do CPC.

1.2 Professores Mestres

A medida original para a criação da Nota de Professores Mestres (NPM) de um curso i corresponde à proporção de professores vinculados ao curso i cuja titulação é maior ou igual ao mestrado (PM).

Para calcular essa proporção PM , divide-se o número de professores vinculados ao curso i cuja titulação seja maior ou igual ao mestrado, pelo número total de professores vinculados a esse curso.

Essa medida original PM é padronizada e transformada, conforme procedimento descrito anteriormente, para dar origem à Nota Padronizada referente aos Professores Mestres (NPM), um valor entre 0 e 5.

Essa informação também é extraída do Cadastro Docente, onde as instituições cadastram cada um de seus professores, vinculando-os a cada curso em que eles lecionam.

O curso que não tiver nenhum professor cadastrado, também terá a nota de Professores Mestres (NPM) computada como 0 (zero) para o cálculo do CPC.

1.3 Professores com Regime de Dedicção Integral ou Parcial

A medida original para a criação da Nota de Professores com Regime de Dedicção Integral ou Parcial (NPR) de um curso i corresponde à proporção de professores vinculados ao curso i cujo regime de dedicação seja integral ou parcial (PR).

Para calcular essa proporção R , divide-se o número de professores vinculados ao curso i cujo regime de dedicação seja integral ou parcial, pelo número total de professores vinculados a esse curso.

Essa medida original PR é padronizada e transformada, conforme procedimento descrito anteriormente, para dar origem à Nota Padronizada referente aos Professores com Regime de Dedicação Integral ou Parcial (NPR), um valor entre 0 e 5.

Essa informação também é extraída do Cadastro Docente, onde as instituições cadastram cada um de seus professores, vinculando-os a cada curso em que eles lecionam.

O curso que não tiver nenhum professor cadastrado, também terá a nota de Professores com Regime de Dedicação Integral ou Parcial (NPR) computada como 0 (zero) para o cálculo do CPC.

1.4 Infra-Estrutura

A medida original para a criação da Nota de Infra-Estrutura (NF) de um curso i corresponde à proporção de alunos do curso i que avaliaram positivamente um aspecto da infra-estrutura do curso no questionário do Enade (F).

A pergunta do questionário do Enade sobre infra-estrutura utilizada é a seguinte: "Aulas práticas: os equipamentos disponíveis são suficientes para todos os alunos?". As alternativas de resposta são: (A) = *Sim, em todas elas.* / (B) = *Sim, na maior parte delas.* / (C) = *Sim, mas apenas na metade delas.* / (D) = *Sim, mas em menos da metade delas.* / (E) = *Não, em nenhuma.* A partir desta pergunta, considerou-se como tendo avaliado positivamente a infra-estrutura os alunos que responderam (A) ou (B).

Para calcular a proporção de alunos F , divide-se o número de alunos do curso i que avaliaram positivamente o aspecto de infra-estrutura extraído do questionário do Enade, pelo número total de alunos do curso que responderam ao questionário.

Essa medida original F é padronizada e transformada, conforme procedimento descrito anteriormente, para dar origem à Nota Padronizada referente à Infra-Estrutura (NF), um valor entre 0 e 5.

Caso nenhum aluno tenha respondido ao questionário socioeconômico, o curso terá a nota referente à infra-estrutura (NF) computada como 0 (zero) para o cálculo do CPC.

1.5 Organização Didático-Pedagógica

A medida original para a criação da Nota de Organização Didático -Pedagógica (NO) de um curso i corresponde à proporção de alunos do curso i que avaliaram positivamente um aspecto da organização didático -pedagógica do curso no questionário do Enade (O).

A pergunta do questionário do Enade sobre a organização didático-pedagógica utilizada é a seguinte: “Os planos de ensino contêm todos os seguintes aspectos: objetivos; procedimentos de ensino e avaliação; conteúdos e bibliografia da disciplina?”. As alternativas de resposta são: (A) = *Sim, todos contêm.* / (B) = *Sim, a maior parte contêm.* / (C) = *Sim, mas apenas cerca da metade contêm.* / (D) = *Sim, mas apenas menos da metade contêm.* / (E) = *Não, nenhum contêm.* A partir desta pergunta, considerou-se como tendo avaliado positivamente a organização didático -pedagógica os alunos que responderam (A).

Para calcular a proporção de alunos O , divide-se o número de alunos do curso i que avaliaram positivamente o aspecto da organização didático -pedagógica extraído do questionário do Enade, pelo número total de alunos do curso que responderam ao questionário.

Essa medida original O é padronizada e transformada, conforme procedimento descrito anteriormente, para dar origem à Nota Padronizada referente à Organização Didático-Pedagógica (NO), um valor entre 0 e 5.

Caso nenhum aluno tenha respondido ao questionário socioeconômico, o curso terá a nota referente à organização didático -pedagógica (NO) computada como 0 (zero) para o cálculo do CPC.

1.6 Nota dos Concluintes no Enade

A Nota dos Concluintes no Enade (NC) corresponde à nota final que dá origem ao Conceito Enade¹. Portanto, para cada curso i é composta por : 75% da nota dos alunos concluintes no componente específico do Enade e 25% da nota dos mesmos alunos no componente de formação geral do Enade. É importante dizer que as notas que entram no cômputo de NC são as notas padronizadas e já transformadas na escala de 0 a 5.

¹ Para mais detalhes, consultar Nota Técnica referente ao cálculo do Conceito Enade.

1.7 Nota dos Ingressantes no Enade

A Nota dos Ingressantes no Enade (NI) é calculada conforme a mesma metodologia que a Nota dos Concluintes no Enade (NC), com a única diferença que os valores utilizados correspondem às notas no exame dos alunos ingressantes, e não dos concluintes. Portanto, para cada curso i , NI é composta por 75% da nota dos alunos ingressantes no componente específico do Enade e por 25% da nota dos mesmos alunos no componente de formação geral do Enade. Novamente, é importante dizer que as notas que entram no cômputo de NI são as notas padronizadas e já transformadas na escala de 0 a 5.

1.8 IDD

Sabe-se que a diferença entre os desempenhos no Enade de alunos egressos de dois cursos de graduação de duas instituições distintas não depende somente das diferenças de qualidade entre esses cursos. As diferenças em relação ao perfil dos alunos de ambos os cursos ao ingressar no ensino superior também influenciam as diferenças nos resultados.

O Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD) tem o propósito de trazer às instituições informações comparativas dos desempenhos de seus estudantes concluintes em relação aos resultados médios obtidos pelos concluintes das demais instituições que possuem estudantes ingressantes de perfil semelhante ao seu. Para tanto, o IDD, como o próprio nome já diz, é resultante da diferença entre o desempenho médio obtido no Enade pelos alunos concluintes de um curso e o desempenho médio que era esperado para esses mesmos alunos, dadas as informações existentes sobre o perfil dos ingressantes desse curso.

Os fatores que determinam o desempenho médio dos estudantes concluintes de um determinado curso i podem ser separados, por hipótese, em três parcelas: a primeira determinada pelas características de ingresso destes alunos concluintes em termos de aprendizagem; outra determinada pela qualidade da formação oferecida pelo curso i ; e, por fim, um termo de erro que capta os outros elementos que afetam o desempenho do aluno, e . Assim, podemos escrever para um curso i :

$$c = c' + q + e \quad (3)$$

com a hipótese usual de que $E[e|c', q] = 0$.

As letras minúsculas indicam que as variáveis estão expressas em termos de desvios da média, ou seja, é a ‘variável original observada para cada curso i menos ‘a média da respectiva variável observada para a área j a qual o curso pertence’. Assim, c é o desempenho dos alunos concluintes do curso i medido em desvios da nota média de concluintes da área j ; c^I é o desempenho dos alunos concluintes do curso i no momento de ingresso medido em desvios da média da área j ; q é a qualidade do curso i medida em desvios da média da área j .

Não é possível observar exatamente o desempenho dos concluintes no momento do ingresso (c^I). Isto porque não dá para garantir que todos aqueles que tenham participado da prova como ingressantes, participem como concluintes três anos depois, já que há cursos com mais ou menos de quatro anos de duração, os alunos podem se atrasar, trancar o curso e voltar, entre outras razões. Porém, podemos ter uma estimativa desta variável – o desempenho dos concluintes no ingresso (c^I), visto que o Enade aplica provas para alunos ingressantes e concluintes do mesmo curso. A ideia é, para cada curso i , utilizar o desempenho dos alunos ingressantes como *proxy* para o desempenho dos alunos concluintes no momento de ingresso. Assim, temos que $idd = \hat{q} = c - \hat{c}^I$, onde \hat{c}^I é o desempenho previsto dos estudantes concluintes no seu momento de ingresso.

A especificação que subsidia o cálculo o IDD está representada a seguir:

$$c = b.i + g.w + d.z + j.pd + l.pm + h.pr + r.f + u.o + u \quad (4)$$

Como colocado anteriormente, as letras minúsculas indicam que todas as variáveis estão expressas em termos de desvios da média, isto é, subtraímos da variável original observada para cada curso i a média da respectiva variável observada para a área j a qual o curso pertence. Na equação acima:

c : média ponderada das notas de conteúdo específico (0,75) e de formação geral (0,25) no Enade dos concluintes do curso i ;

i : média ponderada das notas de conteúdo específico (0,75) e de formação geral (0,25) no Enade dos ingressantes do curso i ;

w : proporção de estudantes ingressantes do curso i cujo pai e/ou a mãe tem nível superior de escolaridade²;

² As informações sobre a escolaridade dos pais dos estudantes ingressantes foram extraídas do questionário socioeconômico respondido pelos alunos no Enade. Considerou-se a maior escolaridade entre a do pai e a da mãe do ingressante. No caso em que apenas uma das informações estava disponível, utilizou-se esta informação. Para agregar a informação para o curso i , computou-se a proporção de estudantes do curso i cujos pais tinham pelo menos ensino superior.

z : razão entre o número de concluintes e o número de ingressantes no curso i ;

pd : proporção de docentes no curso i com título mínimo de doutor;

pm : proporção de docentes no curso i com título mínimo de mestre;

pr : proporção de docentes no curso i com regime de trabalho integral ou parcial;

f : proporção de alunos do curso i que avaliaram positivamente um aspecto da infra-estrutura do curso;

o : proporção de alunos do curso i que avaliaram positivamente um aspecto da organização didático-pedagógica do curso;

b, g, d, j, l, h, r, u : parâmetros a serem estimados.

Para a estimativa de \hat{c}^i – desempenho dos concluintes de um curso i no momento de ingresso – são utilizadas as seguintes variáveis: a nota dos ingressantes do curso, o nível de escolaridade dos pais dos estudantes ingressantes e razão entre o número de ingressantes e o de concluintes. Esta última variável é incluída como forma de contornar possível viés de estimação devido à evasão dos estudantes ao longo do curso. Isto porque, para cursos com elevada taxa de evasão, considerando que a evasão seja um fenômeno não-aleatório, o perfil médio dos ingressantes pode não representar bem o dos concluintes.

As variáveis relativas à qualidade do curso i presentes na equação (4) – especificamente, qualidade do corpo docente e características da infra-estrutura e organização pedagógica do curso β^3 – foram inseridas apenas para diminuir o viés de estimativa dos coeficientes associados às variáveis características dos ingressantes. Provavelmente, o desempenho dos ingressantes é positivamente correlacionado com a qualidade dos cursos, já que alunos com boa formação prévia têm maiores chances de ingressar em cursos de melhor qualidade. Assim, parte da qualidade do curso i seria captada por estes coeficientes associados às características dos ingressantes, o que nos faria subestimar o \hat{c}^i para os cursos que recebem os melhores alunos. Procurando diminuir este viés, foram incluídas estas variáveis de qualidade do curso i . Note que para a estimativa de \hat{c}^i apenas as características dos ingressantes e a razão concluinte – ingressante são utilizadas.

A equação (4) é estimada para cada uma das áreas j . De fato para cada área j , a equação (4) é estimada duas vezes. Numa primeira, estima-se a regressão, computa-se o resíduo e, então, calcula-se o resíduo padronizado, conforme procedimento descrito

³ Note que estas variáveis são as mesmas descritas anteriormente como componentes individuais do CPC – itens de 1.1 a 1.5.

anteriormente (veja equação 1). A partir do resíduo padronizado são identificados os cursos *outliers*, ou seja, os cursos para os quais o resíduo padronizado foi menor que -3 ou maior que 3. Na segunda estimativa definitiva, de onde se obtém o *idd*, estes cursos *outliers* não são considerados.

Vale ressaltar, ainda, que se considerou para computar a nota média do curso, tanto no desempenho do ingressante quanto no desempenho do concluinte, apenas os estudantes com notas maiores que zero – tanto na parte de formação geral da prova quanto na de conhecimento específico. Além disso, excluiu-se das estimações cursos com menos de 10 participantes ou com taxa de participação inferior a 20% dos selecionados, seja para o caso dos ingressantes ou concluintes. Entretanto, o desempenho esperado e, portanto, o *idd* foi computado para todos os cursos com mais de 10 participantes (selecionados e com nota não nula) entre ingressantes e entre concluintes, ainda que a taxa de participação seja inferior a 20%⁴.

Obtido o *idd*, o passo seguinte, como para demais variáveis, foi padronizá-lo e transformá-lo, conforme procedimento descrito anteriormente, para dar origem à Nota Padronizada do IDD (*NIDD*), um valor entre 0 e 5.

Quando não foi possível atribuir um *idd* para um curso *i*, a Nota Padronizada do IDD (*NIDD*) recebeu o mesmo valor da Nota Padronizada de Concluintes (*NC*) para este curso *i* para o cálculo do CPC.

2. Forma de Cálculo

O propósito do CPC é agrupar diferentes medidas da qualidade do curso, entendidas como medidas imperfeitas da contribuição do curso para a formação dos alunos, em uma única medida com menor erro. Para determinar como essas diferentes medidas seriam ponderadas na formação do CPC, foram desenvolvidos estudos pela equipe técnica do INEP⁵. Posteriormente, o assunto foi discutido na Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior (Conaes), que acabou por referendar a seguinte ponderação para compor o CPC:

⁴ Para 7 áreas, entretanto, em função do número pequeno de cursos não foi possível estimar a equação (4) e, portanto, os cursos destas áreas ficaram sem *idd*. Foram elas: Tecnologia em Alimentos, Tecnologia em Construção de Edifícios, Tecnologia em Fabricação Mecânica, Tecnologia em Gestão da Produção Industrial, Tecnologia em Manutenção Industrial, Tecnologia em Processos Químicos e Tecnologia em Saneamento Ambiental.

⁵ As análises desenvolvidas encontram-se no Texto para Discussão nº 32 “Avaliação de Cursos na Educação Superior: A Função e a Mecânica do Conceito Preliminar de Curso”, disponível em: <http://www.publicacoes.inep.gov.br/detalhes.asp?pub=4377#>

$$CPC = \frac{\text{Termo de insumos}}{(0,20 \times NPD) + (0,05 \times NPM) + (0,05 \times NPR) + (0,05 \times NF) + (0,05 \times NO)} + (0,30 \times NIDD) + (0,15 \times NI) + (0,15 \times NC) \quad (5)$$

Deste cálculo obtém -se o valor do CPC para cada curso i em uma escala de 0 a 5, conforme a equação. Esses valores contínuos são truncados na segunda casa decimal e transformados em faixas de 1 a 5, conforme a correspondência abaixo:

Quadro 1: Distribuição dos conceitos

Valor Discreto do CPC	Valor contínuo do CPC
1	0,0 a 0,94
2	0,95 a 1,94
3	1,95 a 2,94
4	2,95 a 3,94
5	3,95 a 5,0

Também em discussão na Conaes, definiu-se que nenhum curso pode ser considerado de excelência – ou seja, com Conceito Preliminar de Curso igual a 5 (cinco) – caso em algum dos termos que compõem o Conceito Preliminar o curso tenha obtido nota menor ou igual a 0,9 (correspondente a nota discreta igual a 1). Assim, qualquer curso com nota em infra -estrutura – e/ou em qualquer um dos outros termos – menor que ou igual a 0,9 atinge, no máximo, o conceito 4 (quatro).

ANEXO III - Cálculo do Conceito ENADE

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais ‘Anísio Teixeira’ – INEP
Ministério da Educação – MEC

Para descrever o cálculo do Conceito Enade, primeiramente é importante definir a unidade de observação de interesse. O Conceito Enade é calculado para cada curso i – que é definido por uma instituição de ensino superior (IES) k , por um município m e por uma área de avaliação j ¹. Segue um exemplo do que pode ser considerado um curso i : o curso de Pedagogia, da Universidade Federal de Mato Grosso, oferecido no município de Cuiabá. As áreas contempladas na avaliação de 2008 estão descritas no Apêndice desta Nota Técnica.

O primeiro passo para o cálculo das notas do curso i é a obtenção da média dos alunos. Por exemplo, a média dos alunos concluintes de um determinado curso i , denominada por C , é obtida a partir da equação (1) abaixo:

$$C = \frac{C_1 + C_2 + \dots + C_N}{N} = \frac{\sum_{n=1}^N C_n}{N} \quad (1)$$

em que C_n é a nota do n -ésimo aluno concluinte e N é o número total de alunos concluintes do curso i que compareceram à prova.

O segundo passo é o cálculo do desvio-padrão. O desvio-padrão é uma medida de dispersão e representa o quanto as notas dos alunos estão dispersas em relação à média. Como o Enade trabalha com uma amostra de alunos de cada uma das IES, é apresentada aqui a expressão para o cálculo do desvio-padrão, DP^C , para uma amostra de alunos concluintes de um curso i , seguindo o exemplo. A expressão é a seguinte:

¹ Note que algumas destas áreas possuem subáreas. No caso destas áreas que possuem subáreas, a definição de curso também inclui esta desagregação. Assim, o curso i é definido por uma IES k , um município m , uma área j e uma subárea h .

$$DP^C = \sqrt{\frac{(C - C_1)^2 + (C - C_2)^2 + \dots + (C - C_N)^2}{N - 1}} \quad (2)$$

$$DP^C = \sqrt{\frac{\sum_{n=1}^N (C - C_n)^2}{N - 1}}$$

Em seguida é possível calcular a nota do curso i que inclui o desempenho dos alunos nas provas de formação geral e componente específico. A nota do curso tem como base um conceito bastante estabelecido da estatística, chamado afastamento padronizado (AP). A nota final do curso depende de dois termos, descritos a seguir:

Primeiro Termo - referente ao desempenho dos alunos concluintes no componente específico da área.

O cálculo desse termo para um curso i é realizado subtraindo -se da média de concluintes do componente específico desse curso i a média da nota de concluintes do componente específico da área j de todo o país, e dividindo -se o resultado da subtração pelo desvio padrão da nota de concluintes do componente específico desta área j . A fórmula é a seguinte:

$$AP_{CE}^C = \frac{C_{CE} - \overline{C_{CE}}}{DP_{CE}^C} \quad (3)$$

em que AP_{CE}^C é o afastamento padronizado dos concluintes de um curso i no componente específico; C_{CE} , a média dos concluintes do curso i no componente específico; $\overline{C_{CE}}$, a média para cada área j da nota de concluinte avaliada no componente específico; e DP_{CE}^C , o desvio padrão para cada área j da nota de concluinte avaliada no componente específico².

Após a padronização, para que todas as instituições tenham notas variando de 0 a 5, é feito o seguinte ajuste: soma-se ao afastamento padronizado de cada curso i o valor absoluto do menor afastamento padronizado entre todos os cursos da área j ; em seguida, divide-se este resultado pela soma do maior afastamento padronizado com o módulo do menor. Os cursos que obtiveram valores de afastamento inferiores a -3,0 e superiores a

² Ver as observações que são colocadas ad final desta seção acerca dos cálculos da média e desvio padrão por área da nota média de conteúdo específico para concluintes.

3,0 não foram utilizados como ponto inferior ou superior da fórmula, pelo fato de esses cursos terem desempenhos muito discrepantes dos demais da sua área (conhecidos como *outliers*).

Finalmente, multiplica-se o resultado desse quociente por 5. O cálculo acima descrito pode ser expresso pela fórmula a seguir, que será chamada de Nota Padronizada dos concluintes do curso i da IES, no componente específico da área j .

$$N_{CE}^C = 5 \times \frac{AP_{CE}^C + |AP_{CE}^C \text{ inferior}|}{AP_{CE}^C \text{ superior} + |AP_{CE}^C \text{ inferior}|} \quad (4)$$

Esse cálculo fará com que a Nota Padronizada referente ao desempenho dos alunos concluintes do curso i no componente específico varie de 0 a 5. Os cursos com Afastamento Padronizado menor que -3,0 recebem Nota Padronizada igual a 0 (zero) e aqueles com Afastamento Padronizado maior que 3,0 recebem Nota Padronizada igual a 5 (cinco).

Segundo Termo - referente ao desempenho dos alunos concluintes na formação geral.

O cálculo deste termo segue o mesmo padrão do cálculo efetuado para o termo do componente específico.

O Afastamento Padronizado dos alunos concluintes no componente de formação geral de um curso i , AP_{FG}^C , é calculado subtraindo-se da nota de concluintes de formação geral do curso i a média da nota de concluintes de formação geral da área j de todo o país, e dividindo-se o resultado pelo desvio padrão da nota de concluintes de formação geral da área j ³.

$$AP_{FG}^C = \frac{C_{FG} - \overline{C_{FG}}}{DP_{FG}^C} \quad (5)$$

em que C_{FG} é nota dos concluintes no componente de formação geral do curso i ; $\overline{C_{FG}}$, é a média para cada área j da nota de concluinte no componente de formação geral; e DP_{FG}^C , o desvio padrão para cada área j da nota de concluintes no componente de formação geral.

³ Ver as observações que são colocadas ao final desta seção acerca dos cálculos da média e desvio padrão por área da nota média de formação geral para concluintes.

A Nota Padronizada dos concluintes na formação geral de um curso i , N_{FG}^C , é obtida de forma similar à Nota Padronizada no componente específico, sendo a fórmula utilizada a seguinte:

$$N_{FG}^C = 5 \times \frac{AP_{FG}^C + |AP_{FG}^C \text{ inferior}|}{AP_{FG}^C \text{ superior} + |AP_{FG}^C \text{ inferior}|} \quad (6)$$

em que $|AP_{FG}^C \text{ inferior}|$ é o valor absoluto do afastamento padronizado do curso i que obteve o menor afastamento padronizado e $AP_{FG}^C \text{ superior}$ é o maior afastamento padronizado obtido pelos cursos.

Os cursos que obtiveram valores de afastamento inferiores a -3,0 e superiores a 3,0 não foram utilizados como ponto inferior ou superior da fórmula, pelo fato de esses cursos terem desempenhos muito discrepantes dos demais da sua área (conhecidos como *outliers*). Os cursos com Afastamento Padronizado menor que -3,0 recebem Nota Padronizada igual a 0 (zero) e aqueles com Afastamento Padronizado maior que 3,0 recebem Nota Padronizada igual a 5 (cinco).

A Nota Final do curso i é a média ponderada da nota padronizada dos concluintes no componente específico e da nota padronizada dos concluintes na formação geral. A parte referente ao componente específico contribui com 75% da nota final, enquanto a referente à formação geral contribui com 25%, em consonância com o número de questões na prova, 30 e 10, respectivamente. A fórmula está descrita a seguir.

$$NC = (0,75 \times N_{CE}^C) + (0,25 \times N_{FG}^C) \quad (7)$$

Observações:

1. As médias e os desvios -padrão das notas de interesse para cada curso são calculados considerando-se os pesos amostrais dos estudantes participantes.

2. Para os cálculos das médias e desvios -padrão de cada uma das notas de interesse (isto é, de componente específico de concluintes e de formação geral de concluintes) para uma determinada área – que são os elementos necessários para a padronização – não foram incluídos os cursos que tiveram:

- nota média (de conteúdo específico e/ou de formação geral) igual a zero. Este é o caso em que todos os alunos do curso i obtêm nota zero nas provas. É importante destacar que o cálculo dos afastamentos padronizados de cada nota de cada curso são independentes. Dessa forma, um curso com média zero em uma determinada nota, por exemplo, em formação geral, é excluído do cálculo da média e do desvio-padrão no cálculo do afastamento padronizado da formação geral, e não necessariamente é excluído do cálculo da média e desvio-padrão em conhecimento específico, salvo o caso em que média desse curso na IES em conhecimento específico também seja zero; e
- apenas um participante concluinte fazendo as provas do ENADE. Como para estes cursos não se calcula o Conceito Enade, optou-se por excluí-los do cálculo.

3. A nota do curso obtida a partir da equação (7) é uma variável contínua no intervalo entre 0 e 5, por construção. Para a obtenção do Conceito Enade, o seguinte procedimento foi realizado. Primeiramente, a nota do curso foi truncada com duas casas decimais e, então, teve seu valor arredondado para uma casa decimal conforme procedimento padrão. Por exemplo, caso $NC=0,95$ ou $NC=0,96$, NC foi aproximado para 1,0. Caso $NC=0,94$ ou $NC=0,93$, NC foi aproximado para 0,9.

4. Não foram atribuídos conceitos de 1 a 5 para os mesmos casos citados no item 2:

- cursos com apenas um participante e concluinte presente na prova do Enade. No caso em que há apenas um participante concluinte, não seria legalmente possível divulgar o Conceito Enade, visto que, na verdade, estaríamos divulgando a nota do aluno, algo não permitido.
- cursos que não contaram com nenhum aluno presente no Exame e, portanto, não é possível calcular um conceito nesses casos – estes cursos são excluídos, inclusive, da divulgação.



ANEXO IV - Critérios de Avaliação dos Programas de Mestrado e Doutorado

Capes - Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior.
Critérios de Avaliação Trienal
Triênio Avaliado – 2004 – 2007
Área de Avaliação: ADMINISTRAÇÃO/TURISMO

PROGRAMAS/CURSOS ACADÊMICOS – ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E TURISMO

Obs: A Capes deverá contar com duas fichas de avaliação: uma para os programas e cursos acadêmicos e outra para cursos profissionais. Esta Ficha aplica-se apenas aos cursos acadêmicos.

Orientações do CTC – Reunião de 07/06/2006 – sobre a Nova Ficha de Avaliação

1. A nova Ficha faz parte do esforço que vem sendo desenvolvido pela Capes no sentido de ajustar e atualizar seu sistema de Avaliação à realidade e às perspectivas de desenvolvimento da pós-graduação nacional. Vencidas as etapas finais de concepção da nova Ficha, sua adoção será um avanço importante para a atuação da Capes, uma vez que os quesitos e itens que compõem esse instrumento especificam os aspectos a serem considerados na avaliação do desempenho dos Programas de uma forma mais simples e objetiva e melhor definida e sistematizada do que o fazia o antigo modelo.

2. A utilização da nova Ficha pelas Comissões de Área deverá ser orientada pelo propósito de dar cumprimento aos seguintes princípios que a Capes vem imprimindo ao processo de avaliação:

- A garantia de uma base de uniformidade e de padronização do processo de avaliação, o que pressupõe a observância, por todas as Áreas, dos pontos básicos para esse fim definidos pelo CTC;
- A ampliação do nível de integração das Áreas no âmbito de sua respectiva Grande Área, estabelecendo-se, sob a coordenação dos Representantes de Grande Área, as bases para a harmonização dos conceitos e orientações a serem por elas adotados.
- O atendimento das especificidades de cada Área, respeitado o estabelecido pelo CTC e o acordado no âmbito da respectiva Grande Área.

3. Caberá a cada Área definir a proposta de detalhamento da Ficha de Avaliação a ser por ela adotada, respeitadas as orientações definidas pelo CTC, contidas neste documento. Tal proposta será submetida à apreciação e aprovação deste colegiado e, posteriormente, divulgada pela Capes.

4. Os aspectos a seguir apresentados deverão ser observados por todas as Áreas na definição de suas propostas de detalhamento da nova Ficha de Avaliação.

4.1. Sobre os quesitos:

a) A Ficha de Avaliação é composta de cinco quesitos: Proposta do Programa; Corpo Docente; Corpo Discente, Teses e Dissertações; Produção Intelectual; Inserção Social. Complementa a definição dos cinco quesitos, texto correspondente aos "Critérios para a atribuição das notas "6" e "7".

b) Não será atribuído peso ao quesito I, Proposta do Programa. Os itens desse quesito deverão, porém, ser objeto de apreciação criteriosa pela Comissão de Área sobre a situação do Programa no que diz respeito aos aspectos por eles focalizados. Tais apreciação deverá conter as orientações, sugestões ou advertências que a Comissão julgar pertinentes, os destaques sobre os aspectos inovadores da metodologia ou dos procedimentos de ensino adotados pelo Programa e as observações sobre o fato de estarem ou não devidamente atualizados os componentes da proposta do Programa. Além disso, aos itens desse quesito deverão ser consignados atributos: Muito Bom, Bom, Regular, Fraco ou Deficiente.

c) O quesito V, Inserção Social, tem seu peso definido pelo CTC: 10%, a ser aplicado por todas as Áreas.

d) Os três outros quesitos (II, III e IV) têm um peso inicial proposto pelo CTC de 30% para cada um deles. Admite-se, porém, que cada área, de acordo com os entendimentos que vierem a ser estabelecidos no âmbito de sua Grande Área, apresente sua proposta de peso para esses quesitos, respeitado o seguinte limite: variação de até cinco pontos percentuais, para mais ou para menos, no peso proposto de 30%. Isto equivale a dizer que, para os três quesitos indicados, é admitida a atribuição de um peso individual dentro da faixa de 25% a 35%, desde que a soma deles seja 90%.

4.2. Sobre o conteúdo dos itens de cada quesito:

a) Caberá a cada área, dentro do acordado no âmbito de sua Grande Área, detalhar os aspectos ou indicadores correspondentes a cada item e a forma como tais aspectos ou indicadores serão por ela tratados na realização da avaliação.

b) Cada Área poderá, se o desejar, incluir em sua proposta novo item para atender às especificidades do desempenho dos

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

programas a ela vinculados.

4.3. Sobre a atribuição de peso aos itens:

- a) Caberá à Área, em sua proposta de detalhamento de sua Ficha de Avaliação, indicar o peso a ser atribuído aos itens de cada quesito.
- b) A proposta da Área poderá também incluir, desde que devidamente justificada, sugestão de ser zerado item definido pelo CTC, mas que julga não se ajustar às suas especificidades.

Sobre a coerência entre os atributos de itens e quesitos:

- a) Quando da realização da avaliação, o atributo final consignado pela Comissão de Área a um determinado quesito (Muito Bom, Bom, Regular, Fraco ou Deficiente) deverá ser consistente com aqueles imputados aos itens que o compõem, considerados os pesos a estes correspondentes (sugeridos na proposta da Área de detalhamento da Ficha e aprovados, em última instância, pelo CTC).
- b) A nota final do Programa, por sua vez, também deverá ser consistente com os atributos imputados aos diferentes quesitos, considerados os pesos a estes correspondentes (sugeridos na proposta da Área de detalhamento da Ficha e aprovados, em última instância, pelo CTC).

Brasília, 07 de junho de 2006

CA P E S**Avaliação dos
Programas de Pós-
Graduação****FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA****Ano/Período:**

Período/Ano-Base:

Área de Avaliação:

Programa:

Instituição:

Município:

Cursos	Início	Dados disponíveis na <i>Coleta de Dados</i>
mestrado		
doutorado		

Comissão de Avaliação - Consultores

Brasília,

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

QUESITO I

Proposta do Programa → (SEM ATRIBUIÇÃO DE PESO AO QUESITO)

Orientação do CTC:

A Comissão de Área deverá se manifestar sobre a situação do programa no que diz respeito aos itens do quesito e apresentar as orientações, sugestões ou advertências que julgar pertinentes.

Nessa apreciação qualitativa, a Comissão de Área deverá buscar identificar e enfatizar a existência ou não de aspectos inovadores na proposta, na metodologia ou nos procedimentos de ensino adotados pelo programa, bem como de aspectos relativos à atualização ou não dos componentes da proposta de curso.

a) Síntese da avaliação.

Ítems ¹⁾	Avaliação ²⁾
1 Coerência, consistência, abrangência e atualização das áreas de concentração, linhas de pesquisa e projetos em andamento (pesquisa, desenvolvimento e extensão).	
2 Coerência, consistência e abrangência da estrutura curricular.	
3 Infra-estrutura para ensino, pesquisa e extensão.	
4 Atividades inovadoras e diferenciadas de formação de docentes.	
Comissão	

1) O detalhamento dos itens será formalizado após a aprovação pelo CTC da proposta elaborada pela área, em consonância com as orientações gerais definidas no âmbito de sua grande área.

2) Atributos: Muito Bom, Bom, Regular, Fraco, Deficiente.

Orientações gerais da Comissão quanto ao Quesito:

A(s) **área(s) de concentração** visa(m) apontar, de maneira clara, a área do conhecimento do Programa, os contornos gerais de sua especialidade na produção do conhecimento e na formação esperada. As **linhas de pesquisa** devem expressar a especificidade de produção de conhecimento da respectiva área de concentração, ou seja, representar um recorte específico e bem delimitado desta. O corpo docente permanente deve ser capaz de sustentar adequadamente as linhas de pesquisa. Cada linha de pesquisa deve contar com a participação de, no mínimo, quatro docentes permanentes. As disciplinas devem estar alinhadas às linhas de pesquisa.

A **estrutura curricular** apresenta um núcleo de disciplinas de tratamento metodológico dos temas, e disciplinas com conteúdos relacionadas às linhas de pesquisa. A ementa - síntese ou sumário dos conteúdos temáticos a serem trabalhados em cada disciplina deve indicar o foco teórico da abordagem prevista e o estado da arte no tema. A bibliografia indicada nos programas das disciplinas deve representar uma listagem básica de referências, contendo livros clássicos e textos científicos, de preferência artigos publicados em periódicos de bom nível, que representem o estado da arte no tema, conforme o nível do Curso. O curso de mestrado deve contemplar um mínimo de 24 créditos, equivalentes a 360 horas-aula em disciplinas ou atividades equivalentes. O curso de doutorado deve contemplar um mínimo de 36 créditos, equivalentes a 540 horas-aula em disciplinas ou atividades equivalentes.

Os relatórios de desempenho do Programa devem evidenciar: a) que a IES está disponibilizando salas de aula e demais recursos administrativos e físicos necessários à condução das atividades letivas e ao seu adequado funcionamento; b) a existência e a adequação de laboratórios e bibliotecas, caracterizando o acervo em termos do número de livros, de periódicos e áreas nas quais estes se concentram. Esses recursos devem atender às necessidades do Programa e das pesquisas dos docentes e discentes. A instituição deve prover recursos adicionais, como assinaturas de bases de dados, ou formas especiais de acesso eletrônico à produção da área.

É desejável que o Programa tenha financiamento ou apoio de entidades externas para o seu desenvolvimento, tais como das agências de fomento a pesquisa – de nível regional, nacional e internacional – e de empresas em geral.

O Programa deve destacar em seus relatórios de desempenho: a) informações relativas à sua **relevância e impacto regional, nacional ou internacional de sua atuação** na formação de mestres e doutores; b) os **convênios de cooperação** ativos, relevantes de âmbito nacional, no caso de mestrado e de âmbito internacional, no caso de curso de doutorado, e que c) promove cooperação tecnológica ou científica relevante e efetiva com outras instituições.

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

O Programa deve indicar, ainda, nos relatórios de desempenho: a) os requisitos de entrada e os procedimentos de seleção de alunos, a regularidade prevista para o ingresso (semestral, anual, bi-anual, entre outras) e número de ingressantes por vez; b) os procedimentos relativos ao **credenciamento e renovação de credenciamento de docentes**.

Considerando ser papel de programas de pós-graduação a formação de docentes e dada a carência de professores qualificados no Brasil, constitui aspecto relevante na avaliação as atividades inovadoras e diferenciadas conduzidas pelo Programa na formação de docentes. O Programa deve deixar claro em seus relatórios como se dá o processo de formação de pesquisadores e docentes explicitando suas estratégias, metodologias, experiências e formas de avaliação.

b. Apreciação da Comissão.

II - CORPO DOCENTE (Peso: 30%)

a. Síntese da avaliação:

Ítems ¹⁾	Pesos	Avaliação ²⁾
1 Formação (titulação, diversificação na origem de formação, aprimoramento e experiência).	15%	
2 Adequação da dimensão, composição e dedicação dos DOCENTES PERMANENTES para o desenvolvimento das atividades de ensino, pesquisa e orientação do programa.	25%	
3 Perfil, compatibilidade e integração do corpo docente permanente com a Proposta do Programa (especialidade e adequação em relação à proposta do programa).	20%	
4 Atividade docente e distribuição de carga letiva entre os docentes permanentes.	10%	
5 Participação dos docentes nas atividades de ensino e pesquisa na GRADUAÇÃO (no caso de IES com curso de graduação na área), com particular atenção à repercussão que este item pode ter na formação de futuros ingressantes na PG.	10%	
6 Participação dos docentes em pesquisa e desenvolvimento de projetos.	20%	
Comissão	100%	

¹⁾ O detalhamento dos itens será formalizado após a aprovação pelo CTC da proposta da área, em consonância com as orientações gerais no âmbito de sua grande área.

²⁾ Atributos: Muito Bom, Bom, Regular, Fraco, Deficiente.

Orientações da Comissão quanto ao Quesito, que terá avaliação tipicamente qualitativa.

Item 1. Verificar se a formação dos docentes é diversificada quanto a ambientes e instituições; valorizar os indicadores de atualização da formação e de intercâmbio com outras instituições; avaliar aspectos como: experiência (em bolsas de produtividade em pesquisa, estágios de pós-doutoramento, orientações, consultorias ad hoc para agências de fomento, e liderança em projetos com financiamentos externos em processos competitivos) e projeção nacional e internacional, participação em comissões especiais, premiações e outras atividades consideradas relevantes na área. Verificar se há processos de avaliação dos docentes na IES, bem como se existem critérios e procedimentos para credenciamento de orientadores de mestrado e de doutorado.

É recomendável que o núcleo docente permanente (NDP) de um Programa seja egresso de diferentes programas de pós-graduação, apresentando relativa heterogeneidade na formação acadêmica. Nos casos em que houver concentração superior a 40% de docentes titulados em nível de doutorado por um mesmo programa de pós-graduação, recomenda-se fortemente a participação desses docentes em estágios de pós-doutorado em outros programas, de forma a diminuir a influência desta endogenia acadêmica.

Os títulos de doutorado obtidos no exterior devem ser **revalidados** no Brasil, conforme determina a Resolução CNE/CES nº 001/2001.

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

O item será avaliado considerando-se a proporção de docentes permanentes do Programa que possuem experiência relevante, nos termos acima descritos, conforme proporções adiante indicadas:

Conceito	Proporcionalidade (%)
MB	Maior ou igual 80
B	Entre 70 e 79
R	Entre 61 e 69
F	Entre 51 e 59
D	Menor ou igual a 50

Item 2. Análise da trajetória da equipe de docentes permanentes, identificando eventuais oscilações em sua composição e nível de qualificação. Atentar para mudanças que possam expressar melhoria ou queda da qualidade da equipe. Atentar, também, para possíveis indicadores de falta de respaldo da IES ao programa.

O corpo docente pode ser constituído de docentes permanentes, colaboradores e visitantes, conforme Portaria CAPES 068/2004. Devem compor o núcleo docente permanente (NDP) de programas de Administração, Contabilidade e Turismo, no mínimo oito professores, no caso de mestrado e no mínimo 12 professores, no caso de doutorado. Todos os docentes devem ter título de doutor e atuarem em áreas de especialização consistentes e coerentes com as áreas de concentração e linhas de pesquisa do Curso. **Os docentes permanentes devem possuir vínculo de emprego (empregado CLT ou servidor público) em regime mínimo de 40 horas semanais com a IES mantenedora do Curso.**

Consideradas as especificidades do Programa, pode fazer parte do respectivo NDP, até o limite máximo de 30% do número total de docentes, profissional com doutorado que se enquadre em uma das seguintes condições: i) receba bolsa de fixação de docente ou pesquisador de agência federal ou estadual de fomento; ii) na qualidade de professor ou pesquisador aposentado, tenha firmado com a instituição termo de compromisso de participação como docente do programa; iii) tenha sido cedido, por convênio formal, para atuar como docente do programa e dedique a este pelo menos 20 horas semanais; iv) mantenha vínculo de emprego inferior a 40 horas semanais com a instituição mantenedora do Curso, e vínculo com outra organização, desde que os dois vínculos não ultrapassem 60 horas semanais; e v) tenha vínculo de trabalho em regime de 40 horas semanais com a instituição mantenedora em cargo técnico relacionado à área do Curso.

O limite mínimo de oito docentes permanentes para curso de mestrado e de 12 docentes para curso de doutorado, com 40 horas semanais ou 40 horas semanais com dedicação exclusiva de vínculo de emprego, compondo o NDP do Programa deve ser respeitado.

Um mesmo professor pode atuar como docente permanente em até dois programas de pós-graduação, nas seguintes situações: i) se ambos os programas forem mantidos pela mesma instituição; e ii) se os programas forem mantidos por consórcio de duas ou mais IES, reconhecidos como tal pela CAPES. A proporção máxima admitida de dupla participação de docentes é de 50% do corpo docente permanente. Em casos de desequilíbrios regionais e de sub-áreas de conhecimento, devidamente justificadas pelo Programa, admite-se que mais de metade do corpo docente permanente atue em dois programas da mesma IES.

A participação de um professor em curso de mestrado profissional integrante de um programa acadêmico não se configura como dupla participação.

Avalia-se, nesse item, a proporcionalidade do NDP em relação ao total de docentes do Programa considerando os seguintes parâmetros:

Conceito	Proporcionalidade (%)
MB	Maior que 70
B	Entre 61 e 70
R	Entre 51 e 60
F	Entre 40 e 50
D	menor que 40

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

Item 3. Análise da compatibilidade do corpo docente em relação às áreas de concentração e perfil do Programa, visando à identificação de eventuais fragilidades ou dependência de membros externos.

Nesse item avalia-se a especialidade e adequação do NDP em relação à Proposta do Programa. Para tanto, verifica-se em que medida o perfil desse núcleo é compatível com a referida Proposta. Não se trata de verificar se o NDP tem formação específica em Administração, Contabilidade ou Turismo, conforme a sub-área do Programa, e sim se esse núcleo tem atuação, em pesquisa e docência, compatível com o tipo de profissional que o Programa se propõe a formar. Os parâmetros básicos são:

Conceito	Proporcionalidade (%)
MB	Maior ou igual 80
B	Entre 70 e 79
R	Entre 61 e 69
F	Entre 51 e 59
D	Menor ou igual a 50

Item 4. Análise da atuação dos docentes permanentes em atividades de docência na pós-graduação. Cada docente permanente deve ser responsável por, ao menos, uma carga de 30 horas-aula anuais no Programa. Para avaliar esse item verifica-se a proporção de docentes do NDP que possuem essa carga anual. Situações específicas de professores do NPD que não ministraram disciplinas no ano-base em razão de ocuparem cargos de gestão ou por se encontrarem em estágio pós-doutoral ou outros afastamentos acadêmicos, serão consideradas na avaliação.

Conceito	Proporcionalidade (%)
MB	Maior ou igual 90
B	Entre 80 e 89
R	Entre 70 e 79
F	Entre 60 e 69
D	Menor ou igual a 60

Item 5. Avalia-se, nesse item, a participação do NDP do Programa nas atividades de ensino na graduação ou de iniciação científica, com foco especial na oferta de atividades, projetos e programas de melhoria de ensino e de capacitação de alunos e professores e participação efetiva no ensino e na pesquisa em curso de graduação. Considerar as implicações positivas dessa participação, e também os efeitos negativos, sob a ótica das necessidades e interesses do Programa, decorrente de eventual excesso de dedicação dos docentes a tais atividades. Nesse caso avalia-se a proporção de docentes permanentes que atuam no ensino de graduação, na orientação de bolsista de iniciação científica, trabalhos de conclusão de cursos de graduação ou oficinas de pesquisa. A avaliação do item obedecerá à seguinte tabela de proporcionalidade de docentes do NDP que possuem essas atividades, em relação ao total deste núcleo.

Conceito	Proporcionalidade (%)
MB	Maior ou igual 90
B	Entre 80 e 89
R	Entre 70 e 79
F	Entre 60 e 69
D	Menor ou igual a 60

Item 6. Verificar as formas e o impacto da atuação dos docentes em pesquisa. Considerando-se o perfil da área, o leque de oportunidades disponíveis para seus programas, de acordo com suas respectivas subáreas ou especialidades e com a região ou unidade da federação em que se localizem, valorizar os indicadores da capacidade dos docentes de terem destacada a qualidade de suas contribuições como pesquisadores e de obterem os meios para o desenvolvimento de suas atividades de pesquisa, como, por exemplo: obtenção de bolsa de produtividade do CNPq, captação de recursos públicos ou privados, participação em programas ou projetos especiais.

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

É desejável que pelo menos 25% do NDP, no caso de mestrado e de 50% no caso de doutorado: a) participe de algum intercâmbio acadêmico e tecnológico com outras instituições de ensino ou pesquisa; b) deve já ter recebido algum financiamento para pesquisa concedido por órgão de fomento nacional ou regional, ou da própria instituição mantenedora, quando esta possuir histórico de desenvolvimento tecnológico na área em foco ou áreas correlatas.

O programa deve ter no mínimo um grupo de pesquisa, no caso de mestrado e dois, no caso de doutorado, registrados na Plataforma Lattes do CNPq. Cada professor do corpo docente permanente deve ser responsável pela coordenação de pelo menos um projeto de pesquisa. Os projetos de pesquisa devem ser coerentes com a especialização dos docentes, com as linhas de pesquisa do programa e com sua(s) área(s) de concentração e o tipo de formação pretendida. Os projetos de pesquisa devem estar distribuídos de maneira equilibrada entre os docentes e todos os docentes do NDP devem participar de projetos de pesquisa do Programa. Os grupos e projetos de pesquisa do Programa devem ser consistentes com suas **linhas de pesquisa**.

Nesse item avalia-se a proporção do NDP envolvida em coordenação e execução de projetos de pesquisa, conforme adiante indicado.

Conceito	Proporcionalidade (%)
MB	Maior ou igual 90
B	Entre 80 e 89
R	Entre 70 e 79
F	Entre 60 e 69
D	Menor ou igual a 60

b. Apreciação da Comissão:

III - CORPO DISCENTE, TESES E DISSERTAÇÕES → (Peso: 25%)

OBS: Os itens deste quesito são considerados em conjunto para Mestrado e Doutorado nos casos de programas com esses dois níveis de cursos.

a. Síntese da avaliação.

Ítem ¹⁾	Pesos	Avaliação ²⁾
1 Orientações de teses e dissertações concluídas no período de avaliação em relação ao corpo docente permanente e à dimensão do corpo discente.	20%	
2 Adequação e compatibilidade da relação orientador/discente.	15%	
3 Participação de discentes autores da pós-graduação e da graduação (neste caso, se a IES possuir graduação na área) na produção científica do programa.	10%	
4 Qualidade das Teses e Dissertações: Teses e Dissertações vinculadas a publicações.	20%	
5 Qualidade das Teses e Dissertações. Outros Indicadores.	20%	
6 Eficiência do Programa na formação de mestres e doutores: Tempo de formação de mestres e doutores e percentual de bolsistas da Capes e do CNPq titulados.	15%	
Comissão	100%	

1) O detalhamento dos itens será formalizado após a aprovação pelo CTC da proposta elaborada pela área, em consonância com as orientações gerais definidas no âmbito de sua grande área.

2) Atributos: Muito Bom; Bom; Regular; Fraco; Deficiente.

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

Orientações gerais da Comissão quanto ao Quesito.

Item 1. Será avaliado o percentual de titulados no ano-base considerando-se o número de discentes no final do ano-anterior. Esses cálculos são aplicáveis para cursos de doutorado com cinco anos ou mais de funcionamento e para cursos de mestrado com três anos ou mais de funcionamento.

Serão utilizados as seguintes proporções de titulações por ano:

Conceito	Proporção Mestrado	Proporção Doutorado
MB	40% ou mais	25% ou mais
B	36% a 39%	22% a 24%
R	30% a 35%	18% a 21%
D	Menos de 30%	Menos de 18%

Item 2 Considera-se adequada uma média, em regime estacionário, de um máximo de oito orientandos por docente permanente (média entre os docentes), sem distinção de nível – mestrado ou doutorado. Considerar a soma de orientandos nos casos de docentes que atuam em dois programas. Para o cálculo do item considera-se o total de alunos no final do ano-base dividido pelo número de docentes permanentes. A situação ideal é alcançada quando a distribuição de orientandos por orientador é equilibrada.

Conceito	Discentes por orientador do NDP
MB	Até 08
R	Entre 09 e 10
D	Mais de 10

Item 3. Avalia-se a participação de discentes autores da pós-graduação e da graduação (neste caso, se a IES possuir graduação na área) na produção científica do Programa, referenciada no Qualis. Considera-se o percentual de discentes autores nos trabalhos publicados em relação ao número de discentes do programa no final do ano anterior. Este item é aplicável para mestrados com mais de dois anos de funcionamento e doutorados com mais de três anos de funcionamento. Admite-se, neste item, publicação originadas de teses e dissertações de egressos do programa com até dois anos após a titulação de mestrado e até três anos após a titulação de doutorado. A autoria conjunta com docentes do programa e com alunos de graduação é valorizada qualitativamente nos casos em que esses alunos sejam envolvidos em programas de iniciação científica.

Conceito	Proporção de discentes autores	
	Mestrado	Doutorado
MB	Maior que 25%	Maior que 40%
B	Entre 20% e 25 %	Entre 30% e 40%
R	Entre 15% e 20%	Entre 20% e 30%
F	Entre 10% e 15%	Entre 10% e 20%
D	Menor que 10%	Menor que 10%

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

Item 4. Considera-se uma situação adequada quando 80% ou mais das teses e 50% ou mais das dissertações gerarem publicações referenciadas no Qualis. Inclui as produções de até dois anos após conclusão do mestrado e de até três anos após conclusão do doutorado. Este item somente será avaliado no caso de a CAPES disponibilizar os dados necessários a essa avaliação.

Conceito	Mestrado	Doutorado
MB	Maior que 50%	Maior que 80%
B	Entre 40% e 50%	Entre 60% e 80%
R	Entre 30% e 40%	Entre 40% e 60%
F	Entre 20% e 30%	Entre 30% e 40%
D	Menor que 20%	Menor que 30%

Item 5. Item a ser avaliado de forma qualitativa. Considera-se Muito Bom quando: a) as comissões incluam participação de examinadores externos ao curso no caso de mestrado e de examinadores externos à IES no caso de doutorado. Será valorizada a participação de membros externos da IES nas comissões examinadoras de mestrado; b) todos os membros das comissões examinadoras tenham o título de doutor e atuem como docentes em programas de pós-graduação credenciados na CAPES ou como pesquisadores em institutos de pesquisa da respectiva área temática; c) 80% ou mais das dissertações e teses sejam vinculadas às linhas de pesquisa do Programa.

Admite-se que até 20% dos trabalhos finais de mestrado e de doutorado não apresentem vínculo claro com as linhas de pesquisa, de modo a permitir o desenvolvimento de novas linhas de pesquisa.

Item 6. Os prazos médios de conclusão de curso, para o Padrão Muito Bom, para bolsistas e não-bolsistas são: até 30 meses para mestrado e até 54 meses para doutorado. A avaliação do item será realizada conforme adiante indicado.

Conceito	Tempo médio de titulação Mestrado	Tempo médio de titulação Doutorado
MB	Até 30 meses	Até 54 meses
B	De 30 a 31 meses	De 54 a 55 meses
R	De 32 a 33 meses	De 55 a 56 meses
D	Mais de 33 meses	Mais de 56 meses

b. Apreciação da Comissão:

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

QUESITO IV - PRODUÇÃO INTELECTUAL → Peso: 35%.

a. Síntese da avaliação.

Ítems ¹⁾	Pesos	Avaliação ²⁾
1 Publicações qualificadas do Programa por docente permanente.	50%	
2 Distribuição de publicações qualificadas em relação ao corpo docente do Programa.	20%	
3 Outras produções consideradas relevantes, à exceção da artística (produção, técnica, patentes, produtos etc.).	15%	
4 Produção artística, nas áreas em que tal tipo de produção for pertinente.	Não se aplica	
5 Publicações qualificadas do Programa por docente permanente: adicional correspondente a publicações caracterizadas pela área como de "alto impacto".	15%	
Comissão		

1) O detalhamento dos itens será formalizado após a aprovação pelo CTC da proposta elaborada pela área, em consonância com as orientações gerais definidas no âmbito de sua grande área.

2) Atributos: Muito Bom; Bom; Regular; Fraco; Deficiente.

Orientações gerais da Comissão quanto ao Quesito.

Somente será considerada, nesse quesito, a produção de autoria de docentes permanentes do Programa, seja esta compartilhada ou não com outros autores, por exemplo, docentes e pesquisadores do próprio Programa ou de outros programas, alunos, ex-alunos etc.

Item 1. Para avaliação desse item será calculada a pontuação média por docente permanente nos termos dos quadros 1 e 2, a seguir.

Quadro 1. Pontuação de produção bibliográfica segundo o tipo e nível da produção

NATUREZA DA PRODUÇÃO E VEÍCULO	2004 e 2005		2006		Triênio 2007-2009	
	Nível	Pontos	Nível	Pontos	Nível	Pontos
ARTIGO EM PERIÓDICO INTERNACIONAL	A	25	A	24	A	24
	B	12	B	16	B	16
	C	8	C	8	C	8
ARTIGO EM PERIÓDICO NACIONAL	A	12	A	12	A	12
	B	8	B	8	B	8
	C	5	C	6	C	6
ARTIGO EM PERIÓDICO LOCAL	A	8	A	6	A	6
	B	5	B	4	B	4
	C	1	C	2	C	2
TRABALHO COMPLETO PUBLICADO EM ANAIS	A	7	A	3	A	3(*)
	B	3	B	1	B	1(*)
	C	1	-	-	-	-
LIVRO PUBLICADO	A	20	A	24	A	24
	B	8	B	12	B	12
	C	-	C	6	C	6
AUTORIA DE CAPÍTULO E ORGANIZAÇÃO DE COLETÂNEA	A	8	A	8	A	8
	B	2	B	4	B	4
	C	-	C	2	C	2
RESENHA DE LIVRO PUBLICADO NO BRASIL	-	-	-	1	-	1

(*) No triênio 2007-2009 o total de pontos em anais é limitado a 6, 12 e 18 pontos, por docente permanente, que tenha atuado no Programa por um ano, dois anos e três anos, respectivamente. Os trabalhos publicados em anais são importantes para o desenvolvimento do conhecimento e para o desempenho dos programas de pós-graduação, na medida em que o evento constitui-se em espaço privilegiado de interlocução científica. No entanto, o trabalho publicado em anais constitui produção provisória e, regra geral, requer melhorias para sua transformação em artigo a ser submetido a um periódico.

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

Quadro 2. Conceito da produção bibliográfica do Programa

CONCEITO	Nº MÉDIO DE PONTOS, POR ANO, POR DOCENTE PERMANENTE		
	2004 e 2005	2006	Triênio 2007-2009
Muito Bom	Maior ou igual a 14	Maior ou igual a 12	Maior ou igual a 12
Bom	Entre 10 e 14	Entre 9 e 12	Entre 9 e 12
Regular	Entre 7 e 10	Entre 5 e 9	Entre 5 e 9
Fraco	Entre 4 e 7	Entre 3 e 5	Entre 3 e 5
Deficiente	Menor que 4	Menor que 3	Menor que 3

Item 2. Este item será avaliado segundo o disposto no Quadro 3.

Quadro 3. Conceitos da distribuição da produção bibliográfica de docentes permanentes

Conceito	Proporção de docentes permanentes que alcançaram 40 pontos de produção bibliográfica no triênio 2004-2006	Proporção de docentes permanentes que alcançaram 36 pontos de produção bibliográfica no triênio 2007-2009
Muito Bom	80% ou mais	80% ou mais
Bom	Entre 70% e 80%	Entre 70% e 80%
Regular	Entre 50% e 70%	Entre 50% e 70%
Fraco	Entre 20% e 50%	Entre 20% e 50%
Deficiente	Menos de 20%	Menos de 20%

Item 3. Avaliação qualitativa. Será analisada a produção tecnológica e técnica do Programa, sua importância para o desenvolvimento científico e tecnológico, âmbito de circulação e disseminação etc.

São exemplos de produção tecnológica: casos e materiais para ensino presencial e a distância, produção protegida por patentes depositadas ou registradas, modelos de gestão, modelos de análise de dados e informações, instrumentos padronizados de coleta de dados, aplicativos, produtos, tecnologias de processo e de produto, tecnologias de gestão e/ou operação, marcas e softwares desenvolvidos com ou sem registro no INPI.

São exemplos de produção técnica: relatórios de serviços técnicos, consultorias e projetos executados, pareceres e perícias técnicas, planos elaborados, devidamente documentados, consultoria a agências de fomento ao ensino e pesquisa, avaliação de trabalhos submetidos a periódicos e a eventos científicos, organização de evento científico, editoria científica.

Item 4. Não se aplica.

Item 5. Este item será avaliado segundo o disposto no Quadro 4. A publicação bibliográfica de alta impacto inclui: artigos publicados em periódicos internacionais, níveis A, B e C; nacionais, níveis A e B; livros e capítulos de livros, níveis A e B.

Quadro 4. Conceitos da produção qualificada de alto impacto

Conceito	Média de pontos no triênio 2004-2006, por docente permanente	Média de pontos no triênio 2007-2009, por docente permanente
Muito Bom	24 pontos ou mais	24 pontos ou mais
Bom	Entre 18 e 24 pontos	Entre 18 e 24 pontos
Regular	Entre 12 e 18 pontos	Entre 12 e 18 pontos
Fraco	Entre 06 e 12 pontos	Entre 06 e 12 pontos

CAPES

Avaliação dos
Programas de Pós-
Graduação

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

Deficiente	Menos de 06 pontos.	Menos de 06 pontos.
------------	---------------------	---------------------

b. Apreciação da Comissão:

QUESITO V – INSERÇÃO SOCIAL. Peso: 10%.

a. Síntese da avaliação:

Ítems ¹⁾	Pesos	Avaliação ²⁾
1 Inserção e impacto regional ou nacional do programa.	60%	
2 Integração e cooperação com outros programas com vistas ao desenvolvimento da pesquisa e da pós-graduação	30%	
3 Visibilidade ou transparência dada pelo programa à sua atuação.	10%	
Comissão	100%	

1) O detalhamento dos itens será formalizado após a aprovação pelo CTC da proposta elaborada pela área, em consonância com as orientações gerais definidas no âmbito de sua grande área.

2) Atributos: Muito Bom; Bom; Regular; Fraco; Deficiente.

Orientações da Comissão quanto ao quesito, que terá avaliação qualitativa.

Item 1. Serão analisados os seguintes impactos, com base em informações qualitativas e quantitativas fornecidas pelo Programa:

a) educacional: contribuição para a formação de docentes, inclusive para cursos de graduação e de especialização. Valorizar: a) oferta de cursos de mestrado e doutorado interinstitucional, que devem ser realizados de acordo com as regras da CAPES, em especial os destinados a IES localizadas em regiões carentes de mestres e doutores; b) consórcios entre IES para oferta de cursos de mestrado e de doutorado; c) participação em programas de melhoria de ensino.

b) social – formação de recursos humanos qualificados para a Administração Pública ou a sociedade civil que possam contribuir para o aprimoramento da gestão pública e a redução da dívida social, ou para a formação de um público que faça uso dos recursos da ciência e do conhecimento e formação de professores para o ensino de graduação.

c) cultural – formação de recursos humanos qualificados para o desenvolvimento cultural e artístico, formulando políticas culturais e ampliando o acesso à cultura e às artes e ao conhecimento nesse campo;

d) tecnológico/econômico – contribuição para o desenvolvimento micro-regional, regional ou nacional destacando os avanços produtivos gerados, entrevistas, matérias em jornais, conselhos tutelares e deliberativos; disseminação de técnicas e conhecimentos.

Item 2. Nesse item serão considerados as seguintes ações:

Participação em programas de cooperação e intercâmbio sistemáticos; participação em projetos de cooperação entre programas com níveis de consolidação diferentes, voltados para a inovação na pesquisa ou o desenvolvimento da pós-graduação em regiões ou sub-regiões geográficas menos aquinhoadas (atuação de professores visitantes; participação em programas como "Casadinho", PQI, Dinter/Minter, PROCAD e similares). Merece destaque na avaliação atividades de apoio a melhoria de ensino de pós-graduação e graduação

Item 3. Aspectos a serem considerados na avaliação desse item:

a) manutenção de página Web para a divulgação, de forma atualizada, de dados do Programa, critérios de seleção de alunos, parte significativa de sua produção docente, financiamentos recebidos da Capes e de outras agências públicas e entidades privadas etc.

b) garantia de amplo acesso a Teses e Dissertações, pela Web, conforme Portaria Capes 13/ 2006, que torna obrigatória essa providência.

b. Apreciação.

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

CRITÉRIOS PARA ATRIBUIÇÃO DAS NOTAS "6" E "7"

Introdução:

A partir da reformulação do sistema de avaliação em 1998, os conceitos básicos que caracterizam o nível de desempenho dos programas/cursos reconhecidos pelo MEC são expressos pelas notas e atributos "5" (Muito Bom), "4" (Bom) e "3" (Regular). As notas "6" e "7" são reservadas para os programas enquadrados como conceito "5" na primeira etapa de realização da avaliação trienal que apresentem desempenho equivalente ao dos centros internacionais de excelência e que tenham um nível de desempenho altamente diferenciado em relação ao dos demais programas.

No processo, ora em curso, de redefinição da Ficha de Avaliação, a aplicação dos cinco quesitos e respectivos itens desta Ficha permitirá às Comissões de Área avaliar o desempenho dos programas e atribuir-lhes as notas de 1 a 5.

No que diz respeito aos critérios que servirão de base para a identificação dos programas que, em relação aos demais programas de alto nível de sua área e no contexto da pós-graduação nacional, apresentem um diferencial de desempenho que lhes permita ser contemplados com as notas 6 ou 7, ganha relevo o atendimento, concomitante, de um conjunto de exigências expressos pela seguinte denominação geral:

DIFERENCIAIS DE ALTA QUALIFICAÇÃO E DESEMPENHO E DE FORTE LIDERANÇA NACIONAL DO PROGRAMA.

Os itens abaixo indicados delineiam os principais aspectos que vêm sendo apontados como possíveis bases para a identificação de programas que atendam a tais exigências e que, por isso, seriam elegíveis para os dois conceitos mais altos atribuídos pela Capes: o "6" e o "7".

a. Síntese da avaliação.

Ítems ¹⁾	Pesos	Avaliação ²⁾
1 Nível de qualificação, de produção e de desempenho equivalentes ao dos centros internacionais de excelência na formação de recursos humanos.	50	
2 Consolidação e liderança nacional do programa como formador de recursos humanos para a pesquisa e a pós-graduação.	25	
3 Inserção e impacto regional ou nacional do programa; integração e solidariedade com outros programas com vistas ao desenvolvimento da pesquisa e da pós-graduação e visibilidade ou transparência dada à sua atuação.	25	
Comissão		

1)

2)

Orientações da Comissão quanto ao quesito.

Item 1.

Conceito 6: a) convênios internacionais ativos com resultados evidenciados; professores visitantes de universidades estrangeiras reputadas como de primeira linha; intercâmbio de alunos com universidades estrangeiras (em ambos os sentidos); participação na organização de eventos internacionais, no Brasil ou no exterior; e participação em comitês e diretorias de associações internacionais; b) 25% dos docentes permanentes com artigos publicados em periódicos internacionais A ou B, no triênio; c) oferta de mestrado ou doutorado interinstitucional, em especial para IES localizadas em regiões carentes.

Conceito 7: a) convênios internacionais ativos com resultados evidenciados; professores visitantes de universidades estrangeiras reputadas como de primeira linha; intercâmbio de alunos com universidades estrangeiras (em ambos os sentidos); participação na organização de eventos internacionais, no Brasil ou no exterior; e participação em comitês e diretorias de associações internacionais; b) 40% dos docentes permanentes com artigos publicados em periódicos internacionais A ou B, no triênio; c) oferta de mestrado ou doutorado interinstitucional, em especial para IES localizadas em regiões carentes.

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

Item 2. Avaliação qualitativa, considerando os seguintes aspectos:

a) Nível de consolidação do programa como formador de recursos humanos e não apenas como importante centro de produção de pesquisa. Verificar se o programa já tem uma posição consolidada na formação de doutores; em que nível explora seu potencial de formação de recursos humanos – relação entre sua contribuição para a pesquisa e a utilização dessa competência como oportunidade para a formação de recursos humanos de alto nível.

b) Liderança nacional na nucleação de programas de PG e de grupos de pesquisa. Verificar se o programa tem contribuição relevante, destacada dos demais programas da área, na nucleação de grupos de pesquisa ou de pós-graduação no Brasil – isto é, se ele formou doutores que desempenham papel significativo em outros cursos de pós-graduação ou em grupos de pesquisa ativos [na região – tendência para o conceito 6 – e em âmbito nacional – tendência para 7]

Item 3. Avaliação qualitativa considerando os seguintes aspectos:

Análise de ações e formas inovadoras na pesquisa e na formação de mestres e doutores;

Papel do Programa como pólo de atração para a realização (objeto do desejo) dos projetos de estágios seniores ou pós-doutorais ou de atividades similares, se tem atraído alunos para doutorados sanduíche.

b. Apreciação.

QUALIDADE DOS DADOS E INFORMAÇÕES

a. Qualidade dos dados fornecidos e das informações disponíveis sobre o Programa.

Quesitos	Pesos	Coerência ¹⁾	Completo ¹⁾
I Proposta do Programa			
II Corpo Docente			
III Corpo Discente, Teses e Dissertações			
IV Produção Intelectual			
Comissão			

¹⁾ Atributos: Bom; Regular; Deficiente.

b. Apreciação.

Recomendações da Comissão ao Programa

Recomendação de Visita ao Programa

a. A CAPES deve promover visita de consultores ao Programa.

Recomendação de Visita ¹⁾

¹⁾ Opção: S - Sim; N - Não.

CA P E S

**Avaliação dos
Programas de Pós-
Graduação**

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

b. Em caso afirmativo, justificativa.

FICHA DE AVALIAÇÃO DO PROGRAMA

Ano/Período:

REQUISITOS MÍNIMOS PARA ATRIBUIÇÃO FINAL DE CONCEITOS A PROGRAMAS DE ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E
TURISMO – TRIÊNIO 2004-2006

CONCEITO 3

- Proposta ADEQUADA
- Conceito REGULAR em Corpo Docente e Produção Intelectual
- Avaliação Global REGULAR.

CONCEITO 4

- Proposta ADEQUADA
- Conceito BOM em Corpo Docente e Produção Intelectual
- Avaliação global BOM

CONCEITO 5

- Proposta ADEQUADA
- Conceito BOM em Corpo Docente e MUITO BOM Produção Intelectual
- Produção bibliográfica qualificada definitiva (artigos publicados em periódicos, livros e capítulos de livros) de, no mínimo, seis pontos anuais, em média, por docente permanente).
- Avaliação Global MUITO BOM
- 10% dos docentes permanentes classificados como bolsistas de produtividade em pesquisa no CNPq, ou como coordenadores de projetos de pesquisa financiados por agências de fomento ao ensino e pesquisa, externas à IES, de nível estadual, nacional ou internacional.

CONCEITO 6. Além do exigido de um Programa conceito 5:

- Programa com Doutorado, que tenha titulado doutores nos últimos cinco anos;
- Conceito MUITO BOM em Corpo Docente e Produção Intelectual;
- Inserção Internacional: convênios internacionais ativos com resultados evidenciados; professores visitantes de universidades estrangeiras reputadas como de primeira linha; intercâmbio de alunos com universidades estrangeiras (em ambos os sentidos); participação na organização de eventos internacionais, no Brasil ou no exterior; e participação em comitês e diretorias de associações internacionais;
- Pelo menos 25% dos docentes permanentes com artigos publicados em periódicos internacionais A ou B, no triênio;
- Atuação comprovada em atividades de apoio ao desenvolvimento de programas de pós-graduação em fase de consolidação;
- 20% dos docentes permanentes classificados como bolsistas de produtividade em pesquisa no CNPq, ou como coordenadores de projetos de pesquisa financiados por agências de fomento ao ensino e pesquisa, externas à IES, de nível estadual, nacional ou internacional.

CONCEITO 7

- Programas 6 com desempenho claramente diferenciado e em nível compatível com padrões internacionais no que diz respeito à produção intelectual e grau de inserção internacional;
- Pelo menos 40% dos docentes permanentes com artigos publicados em periódicos internacionais A ou B no triênio;
- 40% dos docentes permanentes classificados como bolsistas de produtividade em pesquisa no CNPq, ou como coordenadores de projetos de pesquisa financiados por agências de fomento ao ensino e pesquisa, externas à IES, de nível estadual, nacional ou internacional.

TÍTULO	BALANÇO PATRIMONIAL		EXERCÍCIO 2007		MÊS DEZEMBRO	
	ENTIDADE	26243 - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	2007	2006	2007	2006
ATIVO						
TÍTULOS			2007	2006	TÍTULOS	
ATIVO FINANCEIRO		51.710.240,91	37.109.335,78	PASSIVO FINANCEIRO		53.810.292,81
DISPONIVEL		2.311.998,05	2.333.984,73	DEPOSITOS		74.432,52
DISPONIVEL EM MOEDA NACIONAL		2.311.998,05	2.333.984,73	CONSIGNACOES		70.395,52
CREDITOS EM CIRCULACAO		49.398.272,86	34.775.351,05	RECURSOS DO TESOURO NACIONAL		3.638,65
CREDITOS A RECEBER		31.834.123,98	25.803.927,61	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS		398,35
LIMITE DE SAQUE CIVINC. DE PAGAMENTO		4.612.176,78	1.579.081,81	OBRIGACOES EM CIRCULACAO		52.949.787,56
RECURSOS A RECEBER PARA PAGAMENTO DE RP		12.951.972,10	7.392.361,63	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS		22.392.493,83
ATIVO NAO FINANCEIRO		542.956.359,43	497.428.007,87	FORNECEDORES - DO EXERCICIO		2.304.549,16
REALIZAVEL A CURTO PRAZO		5.694.390,80	6.919.875,22	FORNECEDORES - DE EXERC. ANTERIORES		2.057.607,52
CREDITOS EM CIRCULACAO		544.400,29	603.845,35	CONVENIOS A PAGAR		18.029.286,85
ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS		544.400,29	603.845,35	DEBITOS DIVERSOS A PAGAR		1.060,30
BENS E VALORES EM CIRCULACAO		5.149.990,51	6.316.029,87	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS		26.404.739,71
ESTOQUES		5.149.990,51	6.316.029,87	A LIQUIDAR		26.404.739,71
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO		0,00	3.582.222,02	VALORES EM TRANSITO EXIGIVEIS		80,37
BENS/DIREITOS A INCORP. POR INSC. RP		0,00	3.582.222,02	RECURSOS A LIBERAR PARA PAGAMENTO DE RP		4.152.473,65
PERMANENTE		537.261.998,63	486.923.910,63	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO		786.072,73
IMOBILIZADO		537.261.998,63	486.923.910,63	VALORES DIFERIDOS		116.950,74
BENS MOVEIS E IMOVEIS		537.261.998,63	486.923.910,63	RECEITAS REALIZAVEIS NO EXERCICIO SEGUINTE		689.121,99
ATIVO REAL		594.666.600,34	534.535.343,65	PASSIVO NAO FINANCEIRO		22.480.891,19
				OBRIGACOES EM CIRCULACAO		22.480.891,19
				DIVIDAS POR INSUFICIENCIA DE CREDITOS/RECURS		3.924.158,52
				RETIFICACAO DE RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR		26.404.739,71
				PASSIVO REAL		31.329.711,62
				PATRIMONIO LIQUIDO		563.336.888,72
				PATRIMONIO/CAPITAL		563.336.888,72
				LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS		0,00
				PASSIVO COMPENSADO		349.572.555,15
				COMPENSACOES ATIVAS DIVERSAS		349.572.555,15
				RESPONSABILIDADES POR VALORES, TITULOS E BEN		2.851.567,19
				DIREITOS E OBRIGACOES CONVENIADOS		341.157.992,07
				DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATUAIS		72.685,86
				OUTRAS COMPENSACOES		5.490.320,03
TOTAL ATIVO		944.239.155,49	812.680.193,69	TOTAL PASSIVO		944.239.155,49

NOTA: ESTE BALANÇO ESTA ESTRUTURADO DE ACORDO COM AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PUBLICO - NICSP 01

EXERCÍCIO
2007

MÊS
DEZEMBRO

TÍTULO DEMONSTRACAO DAS VARIACOES PATRIMONIAIS
ENTIDADE 26243 - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE

VARIACOES ATIVAS		VARIACOES PASSIVAS	
TÍTULOS	2007	TÍTULOS	2006
ORCAMENTARIAS	690.990.081,98	ORCAMENTARIAS	556.437.188,56
RECEITAS CORRENTES	5.649.566,93	DESPESAS CORRENTES	6.382.073,36
RECEITA PATRIMONIAL	1.344.818,10	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	833.706,76
RECEITA INDUSTRIAL	0,00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	60.614,00
RECEITA DE SERVICOS	3.985.196,77	DESPESA ENTRE ORGAOS DO ORCAMENTO	5.625.023,35
OUTRAS TRANSFERENCIAS	323.617,08	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	12.500,00
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	57.981,15	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	31.642,43
RECEITA ENTRE ORGAOS DO ORCAMENTO	3.800,00	DESPESAS DE CAPITAL	37.916,67
RECEITA DE SERVICOS	3.800,00	INVESTIMENTOS	37.916,67
DEDUÇÕES DA RECEITA	65.846,17	INTERFERENCIAS PASSIVAS	419.323,85
RECEITAS DE CAPITAL	0,00	INTERFERENCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS	50.250,00
ALIENACAO DE BENS	0,00	REPASSE CONCEDIDO	50.250,00
INTERFERENCIAS ATIVAS	600.949.528,19	SUB-REPASSE CONCEDIDO	528.061.560,94
TRANSFERENCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	600.949.528,19	VALORES DIFERIDOS - BAIXA	528.061.560,94
REPASSE RECEBIDO	559.824.350,38	VALORES DIFERIDOS - INSCRICAO	495.523.442,47
SUB-REPASSE RECEBIDO	41.124.749,65	RESULTADO EXTRA-ORCAMENTARIO	32.537.262,15
VALORES DIFERIDOS - BAIXA	428,16	INTERFERENCIAS PASSIVAS	428,16
VALORES DIFERIDOS - INSCRICAO	0,00	TRANSFERENCIAS DE BENS E VALORES CONCEDIDOS	21.943.304,26
MUTACOES ATIVAS	84.380.986,86	TRANSFERENCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS	21.943.304,26
INCORPORACOES DE ATIVOS	57.976.247,15	MOVIMENTO DE FUNDOS A CREDITO	16.285.235,88
AQUISICOES DE BENS	57.382.295,87	DECRESCIMOS PATRIMONIAIS	702.176,53
INCORPORACAO DE CREDITOS	593.951,28	DESINCORPORACOES DE ATIVOS	4.955.291,85
BENS/DIR. A INCORP. PELA INSC. RP	0,00	BAIXA DE BENS MOVEIS	0,00
DESINCORPORACAO DE PASSIVOS	26.404.739,71	BAIXA DE DIREITOS	49.279.273,86
RESULTADO EXTRA-ORCAMENTARIO	55.261.032,23	BENS/DIREITOS A INCORP. PELA INSCRICAO DE	4.998.789,34
INTERFERENCIAS ATIVAS	3.146.421,97	INCORPORACAO DE PASSIVOS	4.416.317,37
TRANSFERENCIAS DE BENS E VALORES RECEBIDOS	3.124.865,55	AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	4.416.317,37
TRANSFERENCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	0,00	AJUSTES FINANCEIROS	582.471,97
MOVIMENTO DE FUNDOS A DEBITO	21.556,42	AJUSTES NAO FINANCEIROS	0,00
ACRESCIMOS PATRIMONIAIS	52.114.590,26	RESULTADO PATRIMONIAL	44.280.484,52
INCORPORACOES DE ATIVOS	47.669.332,51	SUPERAVIT	40.447.609,15
INCORPORACAO DE BENS IMOVEIS	552.845,17	TOTAL VARIACOES ATIVAS	605.716.462,42
INCORPORACAO DE BENS MOVEIS	7.682.507,64	TOTAL VARIACOES PASSIVAS	746.241.084,21
INCORPORACAO DE DIREITOS	39.413.979,70		
DESINCORPORACAO DE PASSIVOS	3.882.437,66		
AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	572.810,09		
AJUSTES FINANCEIROS	267.267,43		
TOTAL VARIACOES ATIVAS	746.241.084,21		

TÍTULO	BALANÇO ORÇAMENTARIO
ENTIDADE	26243 - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE

RECEITA			DESPESA				
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES	7.364.532,00	5.649.566,93	1.714.965,07	CREDITO ORÇAMENTARIO SUPL	516.955.180,00	496.520.977,80	20.474.202,20
RECEITA PATRIMONIAL	1.089.744,00	1.344.818,10	-245.074,10	DESPESAS CORRENTES	504.351.027,00	486.241.010,99	18.110.016,01
RECEITA INDUSTRIAL	223.316,00	0,00	223.316,00	PESSOAL E ENCARGOS SOC.	486.474.101,00	440.236.022,88	16.238.078,12
RECEITA SERVIÇOS	5.980.823,00	3.838.853,75	2.041.969,25	OUTRAS DESPESAS CORRENT	47.876.926,00	46.004.988,11	1.871.937,89
TRANSFERÊNCIAS CORRENTE	0,00	310.612,84	-310.612,84	DESPESAS DE CAPITAL	12.644.153,00	10.279.966,81	2.364.186,19
OUTRAS REC CORRENTES	60.649,00	55.272,24	5.376,76	INVESTIMENTOS	12.644.153,00	10.279.966,81	2.364.186,19
RECEITAS DE CAPITAL	56.769,00	0,00	56.769,00	CREDITOS ESPECIAIS	1.374.959,00	1.374.959,00	0,00
ALIENACAO DE BENS	56.769,00	0,00	56.769,00	DESPESAS CORRENTES	1.374.959,00	1.374.959,00	0,00
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	1.374.959,00	1.374.959,00	0,00
SUBTOTAL (1)	7.421.301,00	5.649.566,93	1.771.734,07	SUBTOTAL (1)	518.370.139,00	497.895.936,80	20.474.202,20
MOVIMENTACAO FINANCEIRA				MOVIMENTACAO DE CREDITO			
REPASSE	604.459.908,81	559.552.599,64	44.907.309,17	CREDITO ORÇAMENTARIO SUPL	67.024.757,01	81.069.992,24	-14.045.235,23
AUTORIZADO	510.810.061,00	559.824.350,38	-49.014.289,38	DESPESAS CORRENTES	49.002.279,68	60.947.537,68	-11.945.258,00
DESCENTRALIZADO	93.649.847,81	-271.750,74	93.921.598,55	PESSOAL E ENCARGOS SOC.	-11.868.318,00	0,00	-11.868.318,00
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	60.870.597,68	60.947.537,68	-76.940,00
				DESPESAS DE CAPITAL	18.022.477,33	20.122.454,56	-2.099.977,23
				INVESTIMENTOS	18.022.477,33	20.122.454,56	-2.099.977,23
				CREDITOS EXTRAORDINARIOS	26.625.090,80	26.625.090,80	0,00
				DESPESAS CORRENTES	4.657.890,80	4.657.890,80	0,00
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	4.657.890,80	4.657.890,80	0,00
				DESPESAS DE CAPITAL	21.967.200,00	21.967.200,00	0,00
				INVESTIMENTOS	21.967.200,00	21.967.200,00	0,00
SUBTOTAL (2)	604.459.908,81	559.552.599,64	44.907.309,17	SUBTOTAL (2)	93.649.847,81	107.695.063,04	-14.045.235,23
TOTAL (1 + 2)	611.881.209,81	565.202.166,57	46.679.043,24	TOTAL (1 + 2)	612.019.986,81	605.591.019,84	6.428.966,97
DEFICIT TOTAL		40.388.853,27	-40.388.853,27	SUPERAVIT TOTAL			
TOTAL GERAL	611.881.209,81	605.591.019,84	6.290.189,97	TOTAL GERAL	612.019.986,81	605.591.019,84	6.428.966,97

EXERCÍCIO
2007

MÊS
DEZEMBRO

TÍTULO **BALANÇO FINANCEIRO**

ENTIDADE **26243 - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE**

INGRESSOS		2007	2006	DISPÊNDIOS	
TÍTULOS				TÍTULOS	
RECEITAS CORRENTES	5.649.556,33	6.382.073,36	DESPESAS CORRENTES	553.221.398,47	502.481.123,57
RECEITA PATRIMONIAL	1.344.818,10	833.706,76	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	392.085.793,21	374.836.462,67
RECEITA INDUSTRIAL	0,00	60.614,00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	111.735.669,37	80.248.061,27
RECEITA DE SERVIÇOS	3.985.196,77	5.825.023,35	OUTRAS DESPESAS	111.735.669,37	80.248.061,27
OUTRAS TRANSFERÊNCIAS	323.617,08	12.500,00	DESPA ENTRE ORGAOS DO ORCAMENTO	49.399.955,89	47.366.599,63
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	57.981,15	31.642,43	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	48.150.239,67	46.395.516,27
RECEITA ENTRE ORGAOS DO ORCAMENTO	3.800,00	37.916,67	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.249.716,22	1.001.083,36
RECEITA DE SERVIÇOS	3.800,00	37.916,67	DESPESAS DE CAPITAL	52.369.621,37	22.216.791,60
DEDUÇÕES DA RECEITA	65.846,17-	419.329,85-	INVESTIMENTOS	52.369.621,37	22.216.791,60
RECEITAS DE CAPITAL	0,00	50.250,00	TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	52.369.621,37	22.216.791,60
ALIENAÇÃO DE BENS	0,00	50.250,00	TRANSFERÊNCIAS ORCAMENTARIAS	41.478.465,01	33.948.200,53
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	600.971.084,61	528.061.560,94	TRANSFERÊNCIAS ORCAMENTARIAS	41.396.928,55	33.366.728,56
TRANSFERÊNCIAS ORCAMENTARIAS	600.949.528,19	528.061.560,94	REPASSE CONCEDIDO	154.800,00	254.800,00
REPASSE RECEBIDO	599.824.350,38	495.523.442,47	SUB-REPASSE CONCEDIDO	41.124.749,65	32.537.282,15
SUB-REPASSE RECEBIDO	41.124.749,65	32.537.282,15	SUB-REPASSE CONCEDIDO NO EXERC.	41.124.749,65	32.537.282,15
VALORES DIFERIDOS - BAIXA	428,16	428,16	VALORES DIFERIDOS - BAIXA	428,16	428,16
VALORES DIFERIDOS - INSCRICAO	0,00	428,16	VALORES DIFERIDOS - INSCRICAO	116.950,74	573.236,25
TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORCAMENTARIAS	21.556,42	0,00	TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORCAMENTARIAS	81.556,46	582.471,97
TRANSFERÊNCIAS DIVERSAS RECEBIDAS	21.556,42	0,00	ORDEM DE TRANSFERENCIA CONCEDIDA	60.000,04	0,00
INGRESSOS EXTRA-ORCAMENTARIOS	132.455.299,47	90.678.852,07	DEVOLUCAO DE TRANSFERENCIAS RECEBIDAS	60.000,04	0,00
VALORES EM CIRCULACAO	34.778.989,70	22.214.086,44	TRANSFERÊNCIAS DIVERSAS CONCEDIDAS	21.556,42	582.471,97
RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	34.775.351,05	22.204.945,82	DISPÊNDIOS EXTRA-ORCAMENTARIOS	92.028.462,84	66.563.593,45
RECURSOS DA UNIAO	3.638,65	9.150,62	VALORES EM CIRCULACAO	49.407.423,48	34.796.241,25
VALORES A CLASSIFICAR	669.121,99	1.014.388,60	RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	49.398.272,86	34.775.351,05
RECEITA A CLASSIFICAR	669.121,99	1.014.388,60	RECURSOS DA UNIAO	9.150,62	20.880,20
RECEITAS REALIZAVEIS NO EXERCICIO SEGUINTE	669.121,99	1.014.388,60	VALORES A CLASSIFICAR	1.014.368,60	1.140.794,12
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	117.378,90	573.666,41	RECEITA A CLASSIFICAR	1.014.368,60	1.140.794,12
VALORES DIFERIDOS	117.378,90	573.666,41	RECEITAS REALIZAVEIS NO EXERCICIO SEGUINTE	1.014.368,60	1.140.794,12
DEPOSITOS	70.793,87	0,00	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	573.238,25	268.123,75
CONSIGNACOES	70.395,52	0,00	VALORES DIFERIDOS	573.238,25	268.123,75
DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	398,35	0,00	OBRIGACOES EM CIRCULACAO	33.689.207,35	24.200.403,77
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	53.114.927,24	35.648.012,49	FORNECEDORES	24.688.355,46	9.282.052,80

EXERCÍCIO
2007

MÊS
DEZEMBRO

TÍTULO BALANÇO FINANCEIRO
ENTIDADE 26243 - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE

INGRESSOS		DISPÊNDIOS	
TÍTULOS	2007	TÍTULOS	2006
FORNECEDORES	22.391.443,53	DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	9.282.052,80
DO EXERCÍCIO	2.304.549,16	CONVENIOS A PAGAR	0,00
DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	2.057.607,52	RP'S NAO PROCESSADOS - INSCRICAO	13.207.613,06
CONVENIOS A PAGAR	18.029.286,85	RECURSOS A LIBERAR PARA PAGAMENTO DE RP	1.710.737,91
RESTOS A PAGAR	26.569.879,39	AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGACOES	6.147.985,56
NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR	26.404.739,71	BAIXA DE DIREITOS	3.639.813,48
CANCELADO	165.139,68	CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	3.639.813,48
VALORES EM TRANSITO	80,37	INCORPORACAO DE OBRIGACOES	2.429.003,94
RECURSOS A LIBERAR PARA PAGAMENTO DE RP	4.152.473,65	RECURSOS DIVERSOS A LIBERAR	2.429.003,94
OUTRAS OBRIGACOES	1.050,30	AJUSTES DE OBRIGACOES	79.178,14
RECEITA EXTRA-ORCAMENTARIA	0,00	AJUSTES FINANCEIROS A DEBITO	79.178,14
RESTITUICAO DE RECEITAS FEDERAIS	0,00		
AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGACOES	43.704.087,77		
INCORPORACAO DE DIREITOS	39.413.979,70		
CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	39.413.979,70		
DESINCORPORACAO DE OBRIGACOES	3.717.297,98		
EXERCÍCIOS ANTERIORES	575,00		
RECURSOS DIVERSOS A LIBERAR	3.716.722,98		
AJUSTES DE CREDITOS	572.810,09		
AJUSTES FINANCEIROS A CREDITO	572.810,09		
DISPONIBILIDADE DO PERÍODO ANT	2.333.984,73	DISPONIBILIDADE PIO PERÍODO SE	2.333.984,73
CONTA UNICA DO TESOURO NACIONAL	2.333.984,73	CONTA UNICA DO TESOURO NACIONAL	2.333.984,73
TOTAL INGRESSOS	741.409.935,74	TOTAL DISPÊNDIOS	627.533.688,88