

João Batista Rodrigues Lopes

**O Resultado Econômico do Exercício como  
Indicador de Gestão no Instituto Federal  
Farroupilha *Campus* Alegrete**

— MESTRADO EM EDUCAÇÃO: ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
DAS ORGANIZAÇÕES EDUCATIVAS

Novembro

20**18**



João Batista Rodrigues Lopes

**O Resultado Econômico do Exercício como  
Indicador de Gestão no Instituto Federal  
Farroupilha *Campus* Alegrete**

Projeto submetido como requisito parcial para  
obtenção do grau de  
**MESTRE**

Orientação  
Prof. Doutor Fernando Luís Teixeira Diogo

— MESTRADO EM EDUCAÇÃO: ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
DAS ORGANIZAÇÕES EDUCATIVAS



Dedico aos meus pais Germano Simões Lopes e Maria Rodrigues Lopes (*in memoriam*), aos meus irmãos Augusto Germano, Francisco Carlos, Luiz Roberto, Marcos Antônio e singularmente a minha amada, doce e inseparável companheira há trinta e dois anos Mari Vanete Pires Lopes. Dedico aos trabalhadores e empreendedores brasileiros que com sangue e suor, empenham-se dia-a-dia, enfrentando dificuldades de qualquer natureza na esperança de construir um país igualitário e fraterno, com equidade na distribuição de renda, logo, com maior qualidade de vida para todos. Ao Excelso Criador é tributado.



## AGRADECIMENTOS

O verbo agradecer nos permite expressar o reconhecimento àqueles que tornam a nossa vida mais leve, reagir ao acolhimento afetuoso e solidário daqueles com os quais convivemos e interagimos nos diferentes grupos sociais, como o dos colegas de trabalho e de escola. Enfim, oportuniza retribuir a todas as pessoas próximas, que de alguma forma fazem parte de nossa existência e que nos prestam algum amparo.

Agradecer significa externar a um semelhante o nosso sentimento de gratidão pelo apoio verdadeiro, pela amizade sincera e desinteressada, por estar sempre presente nos momentos difíceis, disposto a ajudar sem medir esforços e recursos.

Assim, nesta oportunidade agradeço a Universidade Comunitária da Região da Campanha - Fundação Áttila Taborda *Campus* Alegrete, a Universidade Norte do Paraná Núcleo EaD Alegrete, ao Colégio Professor Raymundo Luiz Marinho Carvalho e ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha por acreditarem nesse projeto, pela presteza e pelo pronto atendimento ao disponibilizarem as informações necessárias e precisas.

Manifesto igualmente a minha gratidão ao corpo docente e administrativo da Escola Superior de Educação do Instituto Politécnico do Porto, em destaque aos professores do Curso de Mestrado em Educação com Especialização em Administração das Organizações Educativas pelos ensinamentos transmitidos.

Por fim, meu especial e franco agradecimento ao Ilustríssimo Professor Orientador Doutor Fernando Luís Teixeira Diogo da Escola Superior de Educação do Instituto Politécnico do Porto pela excelente mediação, instrução e monitoria.



## RESUMO

Em razão da obrigatoriedade imposta ao Estado de prestar contas daquilo que arrecada e desembolsa, e devido ao contundente clamor da sociedade em saber onde e como são aplicados os recursos do erário, o controle dos gastos se revela como práxis fundamental para o governo. O cidadão ao contribuir passa a figurar como *stakeholder* na gestão, um ator que deseja obter como retribuição serviços públicos de qualidade. Dentro desse contexto, emerge a magnitude da administração de custos, tema amplamente explorado no corrente exame, ciência que viabiliza o uso eficiente dos recursos destinados à educação pública. O estudo inclui a formalização da Demonstração do Resultado Econômico, expediente que permite apreciar se os recursos governamentais transferidos ao *Campus Alegrete* do Instituto Farroupilha estão sendo aplicados de forma eficiente, argumento que se constitui no objetivo principal da pesquisa. A investigação adota como método o estudo de caso no ambiente do IFFar e as técnicas de inquérito por questionário, inquérito por entrevista, análise documental e levantamento bibliográfico. Foi realizada uma coleta de preços junto às instituições privadas de ensino com o fito de balizar o *custo de oportunidade*. A exploração apresenta, em suma, um resultado econômico negativo, quando confrontadas as receitas atribuídas frente aos custos efetivados pelo IFFar. Metade do público-alvo pesquisado considera a *accountability* elaborada pelo IFFar de regular à insatisfatória, o que exhibe a dificuldade da gestão em demonstrar que o emprego dos recursos públicos é conduzido de forma eficiente. O trabalho está subdividido em três capítulos e mais as considerações finais.

**Palavras-chave: Resultado Econômico no Ensino, Custos e Eficiência.**



## **ABSTRACT**

Because of the state's obligation to account for what it collects and disburses, and because of society's scathing clamor to know where and how funds are spent, spending control is a fundamental praxis for the government. Citizens contribute by becoming a stakeholder in management, an actor who wants to obtain quality public services in return. Within this context, the magnitude of cost management emerges, a theme widely explored in the current examination, a science that enables the efficient use of resources for public education. The study includes the formalization of the Economic Income Statement, which allows us to assess whether government funds transferred to the Farroupilha Institute's *Alegrete Campus* are being applied efficiently, an argument that is the main objective of the research. The research adopts as a method the case study in the IFFar environment and the techniques of questionnaire inquiry, interview inquiry, document analysis and bibliographic survey. Prices were collected from private educational institutions with the purpose of establishing the opportunity cost. The exploration presents, in short, a negative economic result, when compared to the assigned revenues against the costs made by the IFFar. Half of the target audience surveyed consider IFFar's accountability to be regular to unsatisfactory, which shows management's difficulty in demonstrating that the use of public resources is conducted efficiently. The work is subdivided into three chapters plus final considerations.

**Keywords: Economic Result in Education, Costs and Efficiency.**



## ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS	xiii
LISTA DE TABELAS	xvii
LISTA DE FIGURAS	xix
LISTA DE GRÁFICOS	xxi
1. INTRODUÇÃO	1
2. CAPÍTULO I – REVISÃO DE LITERATURA	7
2.1. Administração das organizações	7
2.1.1. Administração pública	11
2.1.2. Governança	15
2.1.3. Princípios da boa governança	21
2.1.4. Assimetria informacional	28
2.1.5. Governabilidade	30
2.1.6. Autoavaliação	31
2.1.7. Usurpação do erário	33
2.2. Princípios da administração pública	37
2.2.1. Eficiência	39
2.2.2. Eficácia	41
2.2.3. Efetividade	42
2.2.4. Economicidade	43
2.3. Desempenho e cultura organizacional	44
2.4. Memória da administração pública	52
2.4.1. Patrimonialismo e burocracia	52

2.4.2. Neoliberalismo e desburocratização	53
2.4.3. Reforma do estado e o paradigma gerencial	56
2.4.4. A história se repete	66
2.5. Responsabilidade social e contabilidade	68
2.6. Parceria público-privada	71
2.7. Funções do estado	72
2.8. Avanços da contabilidade pública	75
2.9. Custos e proveitos	78
2.10. Controle de custos	80
2.11. Evolução do controle de custos	83
2.12. Sistema de controle de custo	86
2.13. O retorno econômico	88
2.14. Receitas e despesas públicas	91
2.15. Demonstração do resultado econômico	95
3. CAPÍTULO II - ESTUDO EMPÍRICO	99
3.1. Problema e objetivos	99
3.1.1. Problema e sua justificação	99
3.1.2. Objetivos	101
3.2. Opções metodológicas	102
3.3. Local de estudo e participantes	103
3.3.1. Local de estudo	103
3.3.2. Participantes	104
3.4. Técnicas de recolha de dados	105
3.5. Técnicas de análise e tratamento de dados	108
3.6. Confiabilidade e validade	109

4. CAPÍTULO III - ANÁLISES E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS	113
4.1. Perfil da população pesquisada	113
4.2. A governança e seus postulados no âmbito do IFFar	115
4.3. Abordagem das informações internas	116
4.3.1. Quantitativos educacionais	116
4.3.2. Orçamento do IFFar	118
4.3.3. Receitas efetivamente realizadas	120
4.3.4. Custos e despesas incorridas	122
4.4. Abordagem das informações externas	126
4.5. Formação da receita econômica fundada no custo de oportunidade	129
4.6. Determinação do custo médio aluno	131
4.6.1. Cálculo do custo aluno	133
4.7. Apuração e exame do resultado econômico	136
4.8. Intersecção custo e eficiência	143
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	147
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	149
ANEXOS	167
APÊNDICES	171



## LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

- ANPAD - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração.
- BS - Balanço Social.
- CAPES - Fundação de Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior.
- CF - Constituição da República Federativa do Brasil.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade.
- CNM - Confederação Nacional dos Municípios.
- CONSUP - Conselho Superior do Instituto Farroupilha.
- COPSIA - Comissão Permanente de Sindicâncias e Inquéritos Administrativos.
- DRE - Demonstração do Resultado Econômico.
- DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais.
- EaD - Escola a Distância.
- ENAP - Fundação Escola Nacional de Administração Pública.
- EUA - Estados Unidos da América do Norte.
- Exe sipec - Entes do poder executivo vinculados ao sistema de pessoal Civil da administração federal.
- FCPA - *Foreign Corrupt Practices Act*.
- FGV - Fundação Getúlio Vargas.
- FHC - Fernando Henrique Cardoso.
- FUB - Fundação Universidade de Brasília.
- GRU - Guia de Recolhimento da União.
- IBRAJUS - Instituto Brasileiro de Administração do Sistema Judiciário.
- IASB - *International Accounting Standards Board*.
- Ibase - Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas.
- IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.
- IFAC - *International Federation of Accountants*.
- IFFar - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha *Campus* Alegrete.
- IFRS - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul.

IFrs - *International Financial Reporting Standards*.

IFSul - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-rio-grandense.

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas.

INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.

INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*.

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*.

ISSAI - *International Standards of Supreme Audit Institutions*.

LOA - Lei Orçamentária Anual.

MARE - Ministério de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado.

Mec - Ministério de Estado da Educação.

MPDG - Ministério de Estado do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica.

NBC TSP - Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

NCP - Norma Portuguesa de Contabilidade Pública.

OAG - *Office of the Auditor General of Canada*.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

OS - Organização Social.

OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

PDI - Plano de Desenvolvimento Institucional do IFFar.

PDRAE - Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.

PIB - Produto Interno Bruto.

PISA - *Programme for International Student Assessment*.

PNAD - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios.

PND - Programa Nacional de Desburocratização.

Proeja - Programa Nacional de Integração da Educação Profissional com a Educação Básica na Modalidade de Educação de Jovens e Adultos.

PSO - *Public Service Orientation*.

RCPG - Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

Siafi - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.

Siape - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos do Governo Federal.

SICComaer - Sistema de Informações de Custos do Comando Aéreo.  
SICsp - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público Federal.  
Siop - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal.  
Sipec - Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal.  
Siorg - Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal.  
Siscustos - Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro.  
SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações  
Públicas.  
SOx - *Sarbanes-Oxley Act*.  
SPO - Subsecretaria de Planejamento e Orçamento do Brasil.  
STN - Secretaria do Tesouro Nacional do Brasil.  
TCU - Tribunal de Contas da União da República Federativa do Brasil.  
URCAMP - Universidade da Região da Campanha.  
UFSM - Universidade Federal de Santa Maria.  
UNIFESP - Universidade Federal de São Paulo.  
USP - Universidade Estadual de São Paulo.  
UKBA - *UK Bribery Act*.  
→ Implica.



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Demonstração do resultado econômico.....	96
Tabela 2 - Distribuição de matrículas por cursos do IFFar.....	117
Tabela 3 - Documentos emitidos no IFFar .....	117
Tabela 4 - Orçamento utilizado no IFFar.....	119
Tabela 5 - Receita efetivada no IFFar.....	121
Tabela 6 - Distribuição dos gastos com pessoal do IFFar .....	124
Tabela 7 - Custos do IFFar .....	125
Tabela 8 - Despesas do IFFar.....	126
Tabela 9 - Valores por cursos da URCAMP .....	127
Tabela 10 - Valores das taxas escolares da URCAMP .....	128
Tabela 11 - Valores das mensalidades por níveis e cursos .....	128
Tabela 12 - Valores das taxas escolares.....	129
Tabela 13 - Receita econômica das anuidades .....	130
Tabela 14 - Receita econômica das taxas .....	131
Tabela 15 - DRE do IFFar .....	137



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de gestão .....	9
Figura 2 - Exemplo de sistema .....	9
Figura 3 - Escultura de Janus.....	36
Figura 4 - Diagrama de insumo-produto.....	45
Figura 5 - Modelo referencial para medição de desempenho .....	47
Figura 6 - Cultura organizacional .....	50
Figura 7 - As características da burocracia segundo Weber.....	53
Figura 8 - Evolução do gerencialismo .....	63
Figura 9 - Vertentes do gerencialismo .....	65
Figura 10 - Atividades financeiras do Estado.....	73
Figura 11 - Custos e proveitos.....	79



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Resultado geral da autoavaliação .....	32
Gráfico 2 - Cruzamento entre o nível e a área de formação .....	114
Gráfico 3 - Representação do custo médio .....	135



## 1. INTRODUÇÃO

Em tempos árdios como os atuais, quando o país enfrenta uma das maiores crises da sua história, intensificada pela queda na receita pública, no investimento público, no poder aquisitivo do cidadão e no aumento do índice de desemprego, torna-se imprescindível colocarmos em xeque o controle das contas públicas, visando otimizar a distribuição das exíguas verbas públicas.

Após o *boom* no Produto Interno Bruto brasileiro em 2010, o país voltou a conviver com a recessão econômica, o que resultou na adoção de medidas governamentais vistas pela sociedade como excessivamente radicais. Houve o congelamento dos gastos estatais para os próximos vinte anos, tendo como principal escopo combater o avanço do déficit público. Foi ampliado o contingenciamento, um *expediente* público onde os créditos orçamentários somente são liberados após a arrecadação dos respectivos recursos financeiros. Com essas medidas, tomadas em conjunto com o corte dos gastos públicos, o governo objetiva retomar o desenvolvimento. Mesmo a educação e a saúde, tidas como áreas prioritárias em qualquer governo, sofrerão consideráveis cortes em seu orçamento.

Assim, devido a um planejamento ineficaz, a fraca e quase inexistente fiscalização, à vista grossa e ao controle deficitário das despesas públicas a crise se aprofundou. Além disso, a prevaricação exacerbada no ambiente dos entes públicos é outro fator que vem travando a desenvoltura das políticas econômicas e sociais do país. Estes fatores permitiram aos oportunistas anos de rapinagem e conseqüentemente o enfraquecimento do patrimônio público. A expressão *expediente* grifada no parágrafo anterior, destaca um antiquíssimo paradigma da contabilidade pública que regularmente é usado em momentos de fragilidade financeira. Por mais surpreendente que pareça, as soluções para os problemas econômicos do país são conhecidas, mas somente são utilizadas quando o barco está afundando. Onde está o planejamento a longo prazo? A

fiscalização obrigatória da gestão pública estipulada em Lei? E o controle dos gastos do Estado? São perguntas que constantemente ficam sem respostas, apesar de todo arcabouço legislativo, que regulamenta os atos praticados pelos agentes públicos, responsáveis pelo bem-estar de uma nação continental.

Além disso, a população questiona se a totalidade dos recursos recolhidos estão retornando na forma de benfeitorias, ou seja, gerando proveitos nas áreas de saúde, educação, moradia, lazer, cultura e infraestrutura, promovendo, assim, o desenvolvimento econômico e social do país. De forma ilustrativa, cada centavo auferido pelo tesouro deve ser direcionado em prol daquele cidadão, que cumpre pontualmente com os seus deveres. Entretanto, isso não vem ocorrendo, devido a eclosão de contínuos desfalques que corroem o erário. São desvios conluiados que servem exclusivamente a interesses escusos e ilícitos, cometidos por aqueles que descabidamente propagam aos quatro ventos que são os legítimos representantes do povo.

Nesta conjuntura, embora o Brasil seja um país de dimensões continentais, detentor de riquezas naturais e extrativistas, de um povo trabalhador, onde o setor de serviços detém a maior fatia do Produto Interno Bruto (PIB), até os dias atuais, em decorrência dessa administração instável, não foi forjado um planejamento público, que fosse eficaz a longo prazo e que abolisse com as sucessivas recessões. Para que isso aconteça de forma proficiente, o governo deve controlar permanentemente os seus gastos, valendo-se da contabilidade de custos. Ela fornece as informações essenciais para a *accountability* e para a tomada de decisões, através da geração de relatórios, papéis de trabalho, balancetes e demonstrativos. Sobretudo a contabilidade pode prevenir as fraudes contra o erário, ao identificar a malversação dos recursos públicos, atos que vêm se tornando recorrentes na *terra brasilis*.

Nesta perspectiva, para que o direito social à educação seja economicamente garantido, fica clara a necessidade da implantação, no setor estatal de ensino, de um paradigma de planejamento gerencial. Ele deve permitir a retroalimentação de eventuais ajustes, adotar um controle de custos, oportunizar operações de *benchmarking*, apoiar a tomada de decisões

e a prestação de contas. Além disso, deve ser um instrumento indutor de transparência das ações públicas e adotar como parâmetro de comparabilidade, os ingressos financeiros das organizações educativas particulares, com a finalidade de avaliar a situação econômica das instituições de ensino público da esfera federal.

Por outro lado, apesar de todas as políticas econômicas governamentais de combate a desigualdade social, o rendimento médio dos mais ricos vêm aumentando e o dos mais pobres encolhendo a cada dia. Isso revela o maior problema do Brasil, que é a má distribuição de renda. Esse fenômeno explica a dificuldade de acesso dos mais pobres a direitos constitucionais garantidos como à educação, o lazer, a saúde e a moradia, dentre outros. Muito embora, o legislador tenha previsto essas garantias, o poder público não conseguiu, até hoje, desconcentrar equitativamente a riqueza que está nas mãos de poucos, nem erradicar com a pobreza absoluta.

Com esses enfoques, o trabalho em seu desenvolvimento investiga a Demonstração do Resultado Econômico DRE, como elemento capaz de aferir o grau de eficiência atingido frente ao emprego das verbas públicas. Além disso, examina se o mesmo permite ao cidadão visualizar de forma transparente a aplicação dos recursos. O resultado econômico trazido pela DRE, está rigorosamente interligado ao registro, a avaliação e ao controle consistente das informações de custos pelos entes públicos. Esse controle serve para o Estado identificar se os recursos desembolsados estão sendo racionalizados de forma democrática e igualitária. Portanto, possibilita a equalização dos recursos, tendo em vista a diversificada gama de serviços que devem ser oferecidos indistintamente, de maneira retributiva, a todo e qualquer cidadão contribuinte. Essas informações de custos, juntamente com a receita econômica, servem como elementos para a mensuração do resultado econômico e conseqüentemente do grau de eficiência. Face ao disposto, o ponto de partida do atual estudo tem como foco (problema), buscar elucidar para a seguinte interrogação: os recursos governamentais transferidos ao IFFar estão sendo aplicados de forma eficiente?

Dentro desse contexto, cabe salientar que o índice de qualidade de ensino, obtido pelas instituições educacionais, sejam elas públicas ou privadas, é avaliado pelo Ministério da Educação e seus órgãos fiscalizadores. Dessa forma, o mercado educacional é analisado, dentre outras diligências, mediante o Exame Nacional do Ensino Médio e o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes. O último está vinculado ao ensino superior e ambos são executados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, autarquia ligada ao MEC. Com base no resultado dos exames o INEP elabora os indicadores de desempenho das organizações educativas, situadas no território nacional, com o objetivo de diagnosticar possíveis insuficiências e fragilidades nos processos pedagógicos.

Contudo, o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), busca avaliar a qualidade do ensino oferecido aos estudantes, e se os padrões básicos para um aprendizado eficaz estão sendo atingidos. Todavia, não se atém em averiguar a capacidade econômica das organizações educativas, custeadas pelo orçamento público. Portanto, deixa de supervisionar se as atividades educacionais públicas importam em economicidade ao Estado. Isso revela a inobservância ao preceito legal que determina a avaliação da eficiência, algo que pode legitimar o amparo de uma escola pública com aportes do erário. Devido aos elevados montantes investidos para movimentar a máquina pública, em tempos de recessão, reaviva-se a discussão sobre a privatização, até mesmo de áreas prioritárias como a educação e a saúde. Frente ao cenário sócio-econômico-educacional brasileiro, surgem os seguintes questionamentos: em um mercado composto unicamente por instituições privadas de ensino, sem qualquer subsídio público, se alcançariam os padrões precisos para a qualificação intelectual, profissional, cultural e social dos jovens e adultos, em todos os níveis de formação educacional? Como ficaria a situação daqueles que não têm condições de arcar com gastos educacionais?

São mazelas que envolvem a gestão pública brasileira, dificuldades que devem ser enfrentadas pelas autoridades governamentais. A criação e a

implementação de soluções categóricas, para os reveses que se sucedem na administração das organizações educativas são condutas que endossam o propósito da corrente dissertação. O presente trabalho está subdividido em três capítulos, além das considerações finais. O palco da pesquisa alcança as Diretorias de Ensino e de Administração do *Campus* Alegrete do Instituto de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha, que de agora em diante será designado pela sigla IFFar. Ao conjunto de todos os *Campi* e a Reitoria, tratar-se-á doravante simplesmente por Instituto Farroupilha.

O primeiro capítulo apresenta o referencial teórico consultado sobre o tema da pesquisa, colhido dos principais autores clássicos e contemporâneos. Ele expõe interpretações diversificadas, diretamente relacionadas ao presente estudo, elencadas com a finalidade de embasar teoricamente a investigação. O segundo capítulo é dedicado ao relato do estudo empírico, apresentando os objetivos do estudo, o público-alvo e o processo metodológico adotado. Descreve os instrumentos e os procedimentos utilizados na coleta das informações, mediante o emprego de questionários e entrevista. O último capítulo expõe o diagnóstico e a discussão dos resultados obtidos na pesquisa de campo. Finalmente, no tópico considerações finais são descritas as observações derradeiras sobre o tema estudado.



## 2. **CAPÍTULO I – REVISÃO DE LITERATURA**

### 2.1. **ADMINISTRAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES**

A noção de administrar reconhece o vínculo existente entre o bom uso dos recursos e o alcance dos resultados esperados pela organização, reiterando, assim, a grandiosidade do impacto da eficiência no desempenho das instituições. Logo, ao se fragmentar essa concepção, temos como recurso todo e qualquer meio, independentemente da natureza que for, que contribua para a consecução daquilo que se pretende. Portanto, a gestão eficiente desses meios está diretamente relacionada à satisfação dos interesses da própria entidade e das pessoas que se utilizam ou se servem dos seus produtos ou serviços. A ação administrativa se desenvolve e atua dentro de todas as áreas de uma organização, dentre elas, destacam-se o planejamento estratégico, os recursos humanos, a logística, a controladoria e as finanças.

Para tanto, Maximiano (2000, p. 25) discorre com fidedignidade a ação suscitada pelo verbo administrar, conceito abordado pela disciplina de administração. Segundo a tabela da CAPES (2017), a doutrina administrativa está presente nas grandes áreas do conhecimento, quais sejam: ciências agrárias, humanas, sociais aplicadas e da linguística, letras e artes. Dentro desses segmentos, subdivide-se nas seguintes ramificações: administração de empresas, de pessoal, de produção, de produção de filmes, de recursos humanos, de setores específicos, de sistemas educacionais, de unidades educativas, educacional, financeira, florestal, municipal e urbana, e pública.

Administrar é o processo de tomar, realizar e alcançar ações que utilizam recursos para alcançar objetivos. Embora seja importante em qualquer escala de aplicação de recursos, a principal razão para o estudo da administração é seu impacto sobre o desempenho das organizações. É a forma como são

administradas que torna as organizações mais ou menos capazes de utilizar corretamente seus recursos para atingir os objetivos corretos.

Neste sentido, a ação de administrar desenvolvida pela administração, desde o seu surgimento, tem o propósito basilar de gerenciar os entes organizacionais, impulsionando-os no sentido da tão pretendida e expectada eficiência. Para atingir esse escopo, emprega conhecimentos conceituais, empíricos e teóricos que possibilitam a definição de políticas, procedimentos, metas, diretrizes e critérios de controle e avaliação de um empreendimento. Permite, ainda, identificar a dimensão social da organização frente a sociedade, como protagonista do desenvolvimento econômico, um dos fatores que expõe a necessidade de sua existência no mercado.

Esse processo de gestão, tão antigo quanto a própria administração, de planejar, executar, controlar e agir, começou a ser difundido como teoria nos anos 50, pelo norte americano William Edwards Deming e é conhecido no círculo administrativo como ciclo PDCA do inglês *plan, do, check e action*. Constitui-se num paradigma muito empregado para a concepção de soluções, visando o aperfeiçoamento continuado das ações administrativas, em qualquer área de atuação das organizações (Maximiano, 2009).

É oportuna a referência ao termo administrar e sua acepção, uma vez que o conceito de administração emana desse esforço, que conforme Ferreira (2004) “é a ação de administrar”, amplamente aplicada na gerência de órgãos públicos, empresas privadas e demais formas de associações organizacionais. A administração é uma ciência, dado que incorpora um conjunto de funções, normas e princípios, testados e aferidos metodicamente, como a precípua finalidade de ordenar sistematicamente a estrutura e o funcionamento das corporações. O atividade administrativa proporciona a conquista eficaz e eficiente das metas organizacionais, por conta de um bom planejamento, organização, liderança e controle de recursos. Como citado anteriormente estão presentes nesse conceito as missões de planejar, organizar, dirigir e

controlar, reconhecidas como as quatro funções da administração, que se intercomunicam entre si no processo de gestão.

Figura 1 - Processo de gestão



Fonte: Daft (2017, p. 8).

A figura número um exibe uma representação gráfica do processo administrativo no âmbito de uma organização, visivelmente estruturado sob o formato de sistema (figura 2). Os segmentos se interligam numa dinâmica de reciprocidade, espelhando o funcionamento de um todo sincronizado, onde o resultado ao final do circuito, será sempre maior do que a soma dos resultados individuais de cada um, caso esses segmentos atuassem separadamente. Ao se observar esse sistema, identifica-se na extrema direita os *inputs*, que são os insumos, que adentram no processo em sua fase inicial, e na ponta os *outputs* ou *outcomes* de desempenho, após terem ultrapassado a etapa intermediária, intersecção onde a administração atua de maneira massiva, visando colher resultados positivos. No ambiente do IFFar temos como instrumentos de planejamento o PDI e a LOA.

Figura 2 - Exemplo de sistema



Fonte: Maximiano (2009, p. 41).

O campo de atuação da administração são as organizações. Destarte, a União ou qualquer outra associação de pessoas, que almeja conquistar uma finalidade em comum, depende da estruturação de um organismo corporativo, que conseqüentemente se utilizará dos preceitos da ciência administrativa. São diretrizes que conduzem os integrantes da equipe a tomar o mesmo rumo, evitando conflitos e os motivando a ter uma atuação voltada aos interesses organizacionais. Essa perspectiva, ilustra a capacidade que a administração tem para gerenciar os recursos eficientemente e atingir os objetivos preestabelecidos. Traz à baila a definição de êxito ou de ótimo organizacional que conduz a uma gestão de excelência.

Reiterando, Chiavenato (1989) frisa que as organizações são compostas por pessoas que labutam juntas, logo, constituem unidades sociais, que almejam conquistar determinados objetivos, que podem ser o ensino, a filantropia, o lazer, a lucratividade, as operações comerciais ou a prestação de serviços públicos. A vida das pessoas está intrinsecamente conectada a uma organização, porque toda a geração de bens ou serviços, necessita da sinergia de uma entidade.

Por conseguinte, Maximiano (2009) afirma que a sociedade está repleta de organizações. Elas são criadas e estruturadas para satisfazer as necessidades humanas, como água, alimentação, educação, energia, lazer, saúde e segurança, portanto, quase tudo está sujeito a existência de uma entidade. É difícil se encontrar algo que não dependa do abastecimento prestado por uma corporação. Indivíduo e organização mantêm um vínculo de interdependência, pois para sobreviverem os indivíduos carecem das organizações e essas por sua vez precisam da labuta dos indivíduos.

### 2.1.1. Administração pública

A administração pública pode ser concebida como a integração dos eventos de implantar, desenvolver e manter as ações de planejamento, execução e controle, incluindo a gestão orçamentária e financeira no âmbito dos órgãos públicos, tendo em vista a satisfação das carências sociais de modo eficiente, eficaz, efetivo e econômico.

Conforme Moraes (2015, p. 343) “a administração pública pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”. Diante do exposto, constata-se que as atividades educacionais oferecidas pelo IFFar, representa um dos objetivos da missão pública, ou seja, satisfazer as necessidades de aprendizagem apresentadas pela sua comunidade. Já o modo subjetivo considera o funcionamento da máquina pública, formada pelos órgãos, entes e agentes colocados à disposição da sociedade para gerenciar a prestação de serviços, dentre eles, o IFFar. O aspecto objetivo da administração pública é também conhecido pelo nome de funcional ou material, assim como, o subjetivo é chamado de formal ou orgânico.

Cabe ressaltar que o padrão de gestão das entidades públicas, sofreu uma reforma governamental, que ficou conhecida como Moderna Administração Pública. Pela promoveu novos conceitos, com o intuito de revitalizar a administração pública. Ao lançar mão de doutrinas administrativas gerenciais, que enfatizam o controle dos gastos e o acompanhamento dos resultados, estabeleceu como prioridade, dentre outros, o cumprimento do preceito da eficiência na condução das atividades públicas.

A Nova Administração Pública ou revolução gerencial é um dos movimentos mais recorrentes e atualmente discutidos em todo o mundo, tendo surgido na segunda metade do século XX como alternativa para superar os problemas

causados pelas chamadas buropatologias estatais associadas à incapacidade de os governos atuarem com eficácia, eficiência e efetividade em determinados setores da economia (CNM, 2008, p. 16).

A CMN (2008, p. 16) assim a conceitua: “é um modelo de administração pública voltado para a eficiência, a eficácia e a efetividade do aparelho do Estado, com foco em resultados. ”

No Brasil, a repercussão da modernização da administração pública tem como marco histórico o Decreto-Lei nº 200/1967, que dispõe sobre a reforma público-administrativa. A administração geral começou a evoluir a partir do século XX, passando a ser muito empregada em virtude do surgimento de grandes e diversificados empreendimentos, em diferentes ramos de atividades. A eclosão e o avanço da moderna administração se deve à necessidade das organizações por uma gestão adequada, que leve a resultados satisfatórios. Chiavenato (2011, p. 31) justifica que:

Uma das razões para tanto é que nos dias de hoje a sociedade típica dos países desenvolvidos é uma sociedade pluralista de organizações, na qual a maior parte das obrigações sociais (como a produção de bens ou serviços em geral) é confiada a organizações (como indústrias, universidades e escolas, hospitais, comércio, comunicações, serviços públicos etc.) que precisam ser administradas para se tornarem mais eficientes e eficazes.

Como o IFFar é um órgão da administração pública federal, Instituição que atua no ramo do ensino médio, técnico e superior, faz-se adequado apresentar os elementos, que embasam a gestão desenvolvida no campo das organizações educativas. Assim como qualquer outro tipo de instituição, uma escola necessita de uma supervisão contínua, função que nos institutos é desempenhada pelo Departamento Administrativo, sendo tratada como atividade-meio. Dentro desse panorama, o Instituto Farroupilha possui como missão promover a educação profissional, científica e tecnológica, pública e gratuita, por meio do ensino, pesquisa e extensão, com foco na formação integral do cidadão e no desenvolvimento sustentável. Tem como visão ser

excelência na formação de técnicos de nível médio, professores para a educação básica e demais profissionais de nível superior, por meio da interação entre ensino, pesquisa, extensão e inovação. Tem como valores a ética; a solidariedade; a responsabilidade social, ambiental e econômica; o comprometimento; a transparência; o respeito; e a gestão democrática e a inovação. Como visto, conforme arrolado pela sua assessoria de comunicação (2016), o Instituto Farroupilha assimila em sua missão, visão e valores, os principais conceitos da nova administração pública. São as práticas da *accountability*, *compliance*, *disclosure* e *fairness*, fatores determinantes para uma gestão eficiente. Libâneo (2008, p. 98) ao discorrer acerca da administração escolar, salienta que:

A maioria dos autores que estudam as tarefas de administrar, gerir, organizar, dirigir, tomar decisões, as reúne todas no conceito de administração, configurando-se assim uma ciência da administração ou uma teoria da administração. Tais tarefas remetidas à escola configuram a administração escolar (ou educacional, conforme o âmbito de análise), sendo a ação de organizar uma parte dela.

Não se pode esquecer que uma escola é bem mais do que uma organização formal, é sobretudo aquele espaço que permite a participação democrática de todos, sejam alunos, pais, funcionários, professores e comunidade em geral. É um local de aprendizagem, de desenvolvimento intelectual, de trabalho em grupo, de cooperação e interação, de convívio com os colegas, onde as opiniões são expostas e discutidas abertamente. É o segundo lar, lugar onde se vivencia momentos marcantes e novas amizades, espaço onde se constrói a própria história e as grandes conquistas da vida, mas acima de tudo, onde se aprende a viver, conviver e a ser feliz. O sociólogo francês Forquin (1993, p. 167) descreve o que personifica uma escola:

“A escola é, também, um mundo social, que tem suas características de vida próprias, seus ritmos e seus ritos, sua linguagem, seu imaginário, seus modos

próprios de regulação e de transgressão, seu regime próprio de produção e de gestão de símbolos.”

No mesmo sentido Libâneo, Oliveira e Toschi (2012) sublinham que as escolas são organizações onde predominam as relações interpessoais, o que as torna um local apropriado para a promoção da formação humana. Por possuírem caracteristicamente um consistente sistema de interatividade social se diferenciam das empresas convencionais. Destarte, conceitua-se organização escolar como uma unidade social que reúne pessoas, que guardam contínua interação entre si, intencionalmente, atuando por intermédio de estruturas e processos organizativos próprios, com a finalidade de atingir escopos educativos.

Todavia, segundo Libâneo (2008) temos que conhecer e discernir os princípios relativos à gestão das organizações educativas, abordadas na atualidade. Uma delas derivada da noção neoliberal economicista, prega a qualidade total, decorrente de uma visão pragmática e empresarial. A outra, oposta a este entendimento, prioriza os aspectos sociais do ensino. Esta última preza pela difusão de conhecimento para todos os públicos e a ampliação das capacidades cognitivas, operativas e sociais, fundamentais ao desenvolvimento intelectual dos acadêmicos. Preconiza a inserção do estudante no mundo do trabalho e o acesso à cidadania, tendo como escopo a formação de uma sociedade justa e igualitária.

O IFFar como unidade educativa estatal tem as suas atividades gerenciadas pela administração pública, logo, para oferecer um ensino universalmente gratuito e cumprir com a sua missão, recebe recursos do erário. As receitas para financiar as ações públicas, inclusive as educacionais, são previstas no sistema tributário nacional, que institui o recolhimento de diversos tributos. O montante arrecadado é formado pelas seguintes modalidades: contribuições especiais ou parafiscais, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, impostos e taxas. São tarifas compulsórias cobradas e auferidas pelo Estado, que posteriormente são aplicadas no financiamento dos mais diversificados programas, ações, atividades, projetos e operações especiais, de acordo com o

orçamento preestabelecido. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada como Código Tributário Nacional, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, define em seu artigo 3º o que é tributo:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Com alusão ao sistema de arrecadação e de partilha dos recursos Libâneo, Oliveira e Toschi (2012, p. 382), manifestam-se sobre a eficiência e o correto emprego da *res publica* no financiamento da educação escolar, em conformidade com o predeterminado:

Toda a receita pública é recolhida em um caixa único, que é o Tesouro federal, estadual e/ou municipal. De posse dos recursos e com a lei orçamentária aprovada, o Poder Executivo os divide e distribui em quotas trimestrais, a fim de que os órgãos receptores realizem as despesas previstas de forma equilibrada e eficiente, durante todo o ano, garantindo sintonia entre o que é recebido e o que foi previsto para ser gasto.

### 2.1.2. Governança

A concepção de governança abarca as teorias de agência, de firma e de contratos, um trinômio de fatores que sustentam a sua aplicação aos órgãos que atuam no atendimento das necessidades públicas. São princípios que norteiam a gestão das organizações públicas, permeando os processos de planejamento, organização, direção e controle, viabilizando o atingimento dos escopos sociais. Segundo Diniz (1995) citado por Polette e Seabra (2013, p. 180):

O termo governança emergiu de uma série de reflexões conduzidas pelo Banco Mundial, com base em conhecimentos adicionais sobre as condições que

garantem um estado eficiente, e estas preocupações deslocaram o foco de atenção das implicações estritamente econômicas da ação do estado, para uma visão com âmbito mais amplo, envolvendo as dimensões sociais e políticas da gestão pública.

Segundo Paludo (2010, p. 144) “governança pública é compreendida como a capacidade de governar, capacidade de decidir e implementar políticas públicas que atendam às necessidades da população”. Segundo Pereira (1998, p. 33), “governança é a capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, de um governo implementar políticas”.

#### 2.1.2.1. Teoria da firma

O britânico Ronald Harry Coase (1937), prêmio Nobel de Economia em 1991, destaca sobre a importância da existência das empresas, uma vez que elas funcionam como um dispositivo para a redução dos custos de mercado. Assim, uma entidade existe porque recorrer ao mercado, a todo momento, e contrair vários compromissos individualmente, pode impor grandes custos de transação. Quando se decide agir por conta própria, sem a mediação de uma empresa, torna-se inevitável a realização de atividades que consomem muito tempo e recursos, como contratar trabalhadores, negociar preços, regularizar transações e efetuar pesquisas. Portanto, as firmas irão crescer, enquanto for mais vantajoso racionalizar os custos de transação de determinado produto internamente, ao invés de se comprar diretamente do mercado. Desse modo, observamos a reincidência do termo custo, como um dos fundamentos basilares que influenciam a performance das atividades corporativas. A exemplo, os custos de transação são aqueles incorridos na: formalização e celebração de contratos; aferição e supervisão dos direitos de propriedade; adequação às mudanças no sistema econômico; sistematização das atividades organizacionais; monitoramento do desempenho geral, das transações e dos

agentes envolvidos. Segundo Coase os entes públicos também estão sujeitos a esses custos.

A finalidade basilar da nova economia institucional é explorar o custo das transações, instigando meios alternativos de organização da produção (governança), inserido em uma estrutura analítica institucional. Destarte, a unidade de análise é a transação, operação onde são negociados os direitos de propriedade (Zylbersztajn, 1995). Ressalta-se que os custos de transação são inerentes a todas as firmas, inclusive ao governo, como Coase (1960) explica: O governo é uma super-firma (mas de um tipo muito especial), porque é capaz de interferir no uso dos fatores de produção por meio de decisões administrativas. Mas a máquina administrativa governamental não é em si sem custo (Santos, Calíope & Coelho, 2015, p. 109).

Os custos de transação são as expensas de recursos econômicos para planejar, adaptar e monitorar as intermediações entre as partes, decorrentes do tenaz intuito de garantir que os termos contratuais sejam respeitados, atendendo de modo satisfatório aos interesses de ambos os agentes envolvidos e guardando harmonia com a sua utilidade econômica (Pondé, Fagundes & Possas, 1997). Os recursos econômicos são categorizados em recursos naturais, humanos e de capital. Os custos de transação diferem dos custos de produção, que são sucintamente rotulados como o desembolso com insumos, ou seja, aqueles que são consumidos na fabricação de bens e serviços. Os insumos correspondem à mão-de-obra, aos materiais e aos demais gastos de fabricação empregados ao longo de todo o processo produtivo.

De acordo com Williamson (1985) uma transação ocorre quando um bem ou serviço é transferido através de uma conexão interativa, mediada por técnicas ou outros meios, seja de maneira formal ou informal que, no entanto, importam em comprometimento entre as partes, podendo se expressar tanto por um vínculo interfirma quanto intrafirma. Preliminarmente uma transação não requer a imputação de valores no momento da transferência dos bens ou serviços, mas possivelmente custos poderão surgir.

“As firmas existem porque, às vezes, o custo de gerenciar transações econômicas entre os mercados é maior do que o custo de gerenciar transações econômicas dentro dos limites de uma firma” (Coase citado por Barney & Hesterly, 2006, p. 112).

Para Stanton, Etzel e Walker (1994) mercado é um universo que engloba pessoas e corporações com necessidades a serem satisfeitas, com recursos para desembolsar e com predisposição para gastar ou investir. Nesse sentido a demanda por um bem ou serviço, em um mercado, depende do comportamento e do poder de compra dos consumidores.

Por outro lado, Estado é definido como “ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território” (Fachin, 2000, p. 321). Com a ascendência do regime capitalista e do sistema político democrático, o mercado e a sociedade civil passaram a se diferenciar do Estado, compondo dois entes centrais distintos, que direta ou indiretamente agem na coordenação dos sistemas econômicos. Caso um dos lados apresente irregularidades no seu funcionamento, isso inevitavelmente provocará uma crise (Chiavenato, 2008).

Por outro lado, em contrapartida, quanto menores forem os custos de transação disponibilizados pelo mercado, que inviabilizem a competitividade, mais as firmas optarão por negociar diretamente com o mercado, ao invés de assumir a fabricação de um produto (Silva, 2016). Fenômeno similar tem ocorrido no Brasil dada a grande oferta no mercado de produtos importados dos *tigres asiáticos*. Em virtude desses bens terem preços muito abaixo dos praticados no mercado brasileiro, torna-se economicamente inviável a fabricação dos mesmos pela indústria nacional. Logo, as empresas ao invés de investir na produção interna, optam por importar grandes quantidades de produtos para revenda, obtendo ainda, menores custos de transação, servindo-se nesse caso do mercado exterior.

### 2.1.2.2. Teoria dos contratos

Como visto anteriormente, as firmas ao proceder contínuas negociações procuram reduzir os custos de contratação com o fito de obter resultados vantajosos, assim o segundo aspecto que envolve a governança está ligado ao tópico contratos.

Logo, contratar significa o ato de pactuar interesses entre dois ou mais entes, sejam físicos ou jurídicos, com o intuito de constituir vínculos entre as partes. Ao aceitar a proposta contratual delineada pelo principal da firma, o agente atesta que reconhece as cláusulas e vai atender aos interesses do contratante. Por esse motivo o contrato serve como ferramenta eficiente na governança, contribuindo para limitar a subsistência de disputas de agência.

A partir deste momento identificamos a presença dos *stakeholders*, que são todos aqueles interessados pelos negócios que a companhia realiza. Nesse grupo se incluem os empregados e empregadores, investidores, sindicatos, associações, governo, clientes, fornecedores, consumidores, mídia, concorrentes e comunidade externa em geral. No âmbito do setor público os *stakeholders* são todos os cidadãos contribuintes, ou seja, toda a população que espera uma retribuição eficiente daquilo que foi pago. Um dos grandes canais, responsável pela intercomunicação entre os *stakeholders* e o governo, é materializado pela *accountability*. O termo *stakeholder* foi criado pelo filósofo Robert Edward Freeman, reconhecido como líder mundial em ética empresarial e gestão estratégica, em sua obra *Strategic management: a stakeholder approach* em 1984. O contratante também é um *stakeholder*, assim como o contratado, pois ambos têm um pacto de interesses e são detentores de direitos e deveres em comum.

Isso posto, Brousseau (1993) conceituou contrato como sendo um acordo convencionado entre os agentes, pelo qual ambas as partes se obrigam umas com as outras a ceder ou se apropriar, gerar ou não gerar certos bens.

Alchian e Demsetz (1972) são contrários ao entendimento de que as atividades operacionais realizadas dentro da firma são regidas somente por

autoridade, mas salientam, sobretudo, a dimensão dos contratos como mecanismos relevantes para o intercâmbio voluntário. Alguns anos após, reforçando essa noção, Jensen e Meckling (1976) afirmaram que as relações contratuais são a essência da firma, sinônimo de pacto, não apenas com empregados, mas também com fornecedores, clientes, credores e etc.

Já Fama (1980), destaca que Alchian e Demsetz (1972) e Jensen e Meckling (1976) tiveram o surpreendente discernimento de reconhecer a firma como um agrupamento de contratos entre os elementos inerentes à produção. Em virtude das garantias estabelecidas pelos contratos, esta teoria está alicerçada na percepção do direito de propriedade.

#### 2.1.2.3. Teoria da agência

A presença de proprietários e administradores em coexistência constituem a agência, e a polaridade entre eles pode conduzir a assimetria informacional. É notório que o agente quando investido dos poderes de *Chief Executive Officer*, detém informações privilegiadas e vitais sobre a organização. Quando esse agente, por ocasião da tomada de decisões, movido por quaisquer outros motivos, senão aqueles intrinsecamente relacionados aos objetivos da firma, repassar ao principal informações incoerentes com a real situação da empresa, estará deflagrando um flagrante conflito de interesses.

Segundo Jensen e Meckling (1976), a teoria da agência analisa os conflitos que se manifestam no âmbito das firmas, decorrentes das divergências de interesses entre os vários agentes que diretamente dela participam. Destacam que a organização é uma rede de contratos, quer sejam eles explícitos ou implícitos, os quais fixam os direitos, os deveres e definem as ações dos *stakeholders*.

O principal e os agentes são *stakeholders* da organização. Também os são os acionistas, os fornecedores, os clientes, os gestores, os funcionários, os credores, os concorrentes, os reguladores e o governo. O principal,

independentemente do seu nível hierárquico no âmbito da firma, é o elemento que define os objetivos. Já um agente é aquele que recebe do principal o poder decisório, por intermédio de delegação, com a incumbência de se empenhar em atingir a meta estipulada.

A terceira teoria prescreve que o conflito de agência e a assimetria informacional, são temas centrais da teoria da agência, capaz de fornecer base teórica a compreensão de processos organizacionais à luz da perspectiva principal-agente. Em linhas gerais, essa relação se configura quando a tomada de decisão é realizada pelo agente em nome do principal (Subramaniam, 2006) citado por Santos, Calópe e Coelho (2015, p. 106).

### 2.1.3. Princípios da boa governança

São critérios adstritos ao preceito de governança, noções oriundas dos códigos de boas condutas, que ao incorporar valores explícitos ou implícitos, estabelecem elementos preciosos que servem para aprimorar as práticas da alta gestão de uma organização.

#### 2.1.3.1. Fairness

O termo *fairness* abarca a acepção de isonomia e corresponde ao tratamento justo dos sócios, respeitando o direito de acesso dos acionistas minoritários de forma equitativa a dos majoritários.

No contexto público o *fairness* compreende o atendimento equânime das necessidades sociais dos *stakeholders*, sendo inadmissíveis, sob qualquer pretexto, atitudes ou políticas discriminatórias (IBGC, 2009). O Estado como ordem jurídica soberana tem que promover a igualdade social e assegurar a todos os cidadãos o acesso ao exercício de direitos políticos e sociais como

saúde, educação, moradia e segurança. Outrossim, deve garantir os direitos civis de liberdade de expressão, de acesso à informação, de associação, de voto e igualdade entre gêneros (TCU, 2014).

O art. 3º, incisos I, IV e V do Estatuto do Instituto Farroupilha, faz referência ao princípio de *fairness*:

I. compromisso com a justiça social, equidade, cidadania, ética, preservação do meio ambiente, transparência e gestão democrática.

IV. inclusão de pessoas com necessidades educacionais especiais e/ou com deficiências específicas; e

V. natureza pública e gratuita do ensino, sob a responsabilidade da União.

Cabe destacar, com alusão ao princípio da igualdade, que a Constituição Federal no seu artigo 3º, inciso III, estabelece como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.” Continuando, no seu artigo 170º observa que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, reiterando em seu inciso VII o compromisso com a “redução das desigualdades regionais e sociais”.

#### 2.1.3.2. Disclosure

O termo *disclosure* expressa a relevância da transparência das informações. Numa empresa o acesso às informações é algo imprescindível, especialmente aquelas extremamente necessárias, que de alguma forma podem influenciar nas negociações, comprometer os resultados, evitar a perda de oportunidades ou acarretar riscos.

A transparência no setor público se caracteriza pelo acesso categórico, por parte dos *stakeholders*, de todas as informações relacionadas às ações públicas. A disponibilização dessas informações possibilita o acompanhamento e o controle do Estado por parte dos cidadãos . A gestão ao oportunizar a

sociedade uma visão transparente dos seus atos, gera um clima de confiança que reflete sobre ânimo da economia e do mercado. Assim, cria um ambiente favorável para a conquista de resultados positivos, tanto internamente, quanto nas relações entre órgãos e de entidades com terceiros (TCU, 2014).

A prescrição da transparência como ingrediente de governança pública se constitui numa obrigação imposta a todos os atores públicos, isso porque eles atuam na defesa dos direitos dos cidadãos, tendo que cuidar da coisa pública com o máximo de zelo, muito maior do que aquele que empregam no trato dos seus interesses particulares (Gebran Neto, 2007).

A legislação brasileira está repleta de dispositivos que determinam a transparência das informações públicas, medidas que outorgam o amplo acesso a todos os *stakeholders*. Essas normas, que estão cronologicamente dispostas a seguir, também alcançam o princípio de *compliance* na governança dos entes públicos:

O artigo 5º, inciso XXXIII da CF, prescreve os fundamentos básicos com relação à transparência: “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do estado”.

O artigo 48º da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida pelo nome de Lei da Responsabilidade Fiscal, cita a transparência e prevê o que o governo deve obrigatoriamente atender para o cumprimento da *accountability*:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

O Decreto nº 5.482 promulgado em 30 de junho de 2005 criou o Portal da Transparência do poder executivo federal, sítio eletrônico à disposição na rede mundial de computadores, que tem por finalidade divulgar informações

detalhados sobre a execução orçamentária e financeira da União. Os dados sobre as movimentações de recursos realizadas pelo Instituto Farroupilha, também, estão disponíveis no supracitado portal para consulta aberta a qualquer cidadão. Outrossim, todas as aquisições de materiais, equipamentos, obras e serviços feitas pelo Instituto Farroupilha, podem ser visualizadas diretamente no Portal das Compras Governamentais, aba transparência. Outros elementos de *disclosure* são o próprio site institucional do Instituto Farroupilha e o Relatório de Gestão do Exercício, documento elaborado anualmente, publicação que se constitui num grande instrumento de *accountability*, que visa atender aos *stakeholders*. Em vista disso, identifica-se que a prestação de contas é um dos canais para o alcance das metas de transparência, ou em suma, a *accountability* é uma das ferramentas que compõem a *disclosure*.

O artigo 6º, incisos I e II da Lei nº 12.527/2011 denominada de Lei de Acesso à Informação determina que “cabe aos órgãos e entidades do poder público, observadas as normas e procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a: gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação; proteção da informação, garantindo-se sua disponibilidade, autenticidade e integridade.”

Os artigos 80º e 81º do Regimento Geral do Instituto Farroupilha de 24 de maio de 2016, aprovado pela resolução CONSUP nº 022/2016, estipula a manutenção pelo educandário, respectivamente, de uma ouvidoria e de um serviço de informação ao cidadão. São outros dois recursos de *disclosure*, que servem como canais de comunicação para com os *stakeholders*.

### 2.1.3.3. Accountability

A *accountability* enfoca a prestação de contas responsável, respaldada por auditorias e práticas contábeis apropriadas.

Slomski (2010) entende que sob qualquer ponto de vista, a manutenção da interação entre o Estado e o cidadão, depende de uma contínua prestação de contas, detalhada e transparente por parte dos entes. O Estado deve apresentar um quadro fidedigno dos fatos, onde se possa facilmente visualizar o desempenho da gestão pública.

As regras de auditoria da Intosai tratam a *accountability*, como sendo uma obrigação inerente aos sujeitos ou organizações às quais se tenham confiado a aplicação de recursos, incluídas as entidades públicas, de atender os compromissos de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidos, e de comunicar a quem lhes delegou essas incumbências (TCU, 2014). Espera-se que os governantes prestem contas de seus atos de forma espontânea, assumindo inteiramente as consequências das suas ações ou omissões (IBGC, 2009).

Em termos linguísticos *accountability* é uma palavra de origem inglesa que não apresenta uma tradução estrita para a língua portuguesa (TCU, 2011). De acordo com o Manual para uma Auditoria de Desempenho do Gabinete do Auditor-Geral do Canadá, é uma obrigação de responder, oriunda de uma responsabilidade delegada por outorga. O desencadeamento desse processo implica na coparticipação de duas partes distintas. Uma delas que delega a responsabilidade e a outra que ao aceitar o encargo, assume simultaneamente o ônus de prestar contas sobre o cumprimento das obrigações. Este conceito inclui a defesa dos direitos dos cidadãos, a responsabilização e o compromisso com uma prestação de contas transparente por parte da gestão pública (OAG, 2004).

Consoante Paludo (2010, p. 148) *accountability* pode ser entendida como a capacidade do sistema político de prestar contas de suas promessas aos cidadãos. O conceito de *accountability* pressupõe duas partes: uma que delega a responsabilidade e a outra que é responsável por gerir os recursos. Concomitante, cria-se a obrigação de prestação de contas por parte de quem administra os recursos, que deverá demonstrar por meio dos resultados obtidos o bom uso desses recursos.

#### 2.1.3.4. Compliance

A expressão *compliance* mantém relação com o atendimento e a obediência às normas regulatórias, constantes nos regimentos, nos estatutos e na legislação do país. Considera que os atos organizacionais devem ser executados em conformidade com as regras estabelecidas.

É um preceito que prescreve o cumprimento das leis, das normas, dos regulamentos e das determinações. Segundo Lodi (2010) significa estar em conformidade, ou seja, a instituição deve atender ao previsto nos regimentos. A premissa de *compliance* possui uma acepção bem mais abrangente, pois não se concentra unicamente em interpretar as leis. Compreende todo um processo que contribui para garantir a segurança e a validade das transações.

A ascensão da *compliance* emanou da necessidade do recrudescimento de uma cultura organizacional ética, em consequência do aparecimento de casos de corrupção e lavagem de dinheiro, fatos que causaram o endurecimento da legislação. Práticas ímprobas que trouxeram imensos prejuízos às instituições brasileiras e condenaram ao cárcere altos executivos, políticos e autoridades públicas. Isso alertou aos setores público e privado, quanto aos graves efeitos causados às organizações e a sociedade, em decorrência de condutas inapropriadas e em desconformidade com a lei. Esses desvios decorrentes da implicação em escândalos econômicos causam reflexos danosos à reputação, impactos negativos à credibilidade e perdas no valor de mercado das organizações. A inobservância com respeito à legislação, pode exacerbar a frequência dos custos de transação, ampliando as expensas em virtude da abertura de inquéritos, processos administrativos e judiciais.

Dentre os atos legislativos que visam debelar com as ilicitudes, incluem-se como exemplos de *compliance*:

- A Lei nº 8.112/1990 que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. No artigo 121º define que “o servidor responde

civil, penal e administrativamente pelo exercício irregular de suas atribuições”;

- O Decreto nº 1.171/1994 que aprova o Código de Ética Profissional do servidor público civil do poder executivo federal;
- A Lei nº 9.613/1998 alterada pela Lei nº. 12.683/2012 que dispõe sobre os crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, sobre a prevenção da utilização do sistema financeiro para atos ilícitos e cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras;
- A Exposição de Motivos nº 37/2000 que aprova o Código de Conduta da Alta Administração Federal;
- A Lei 12.813/2013 que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do poder executivo federal. No artigo 3º define conflito de interesses como sendo o confronto entre os propósitos públicos e privados, a tal ponto que possa prejudicar o interesse coletivo ou interferir, de modo impróprio, no desempenho da função pública;
- A Lei nº 12.846/2013 que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

No ambiente do IFFar temos como instrumentos de *compliance* os regimentos disciplinares dos corpos docente, discente e técnico-administrativo, determinados, respectivamente, pelos artigos 35º e 36º do Estatuto do Instituto Farroupilha. Outro dispositivo é a comissão permanente de sindicâncias e inquéritos administrativos COPSIA, prevista no artigo 74º do Regimento Geral do Instituto Farroupilha, aprovado pela resolução CONSUP nº 022/2016.

Como as negociatas estão extrapolando as fronteiras, alguns acordos internacionais de cooperação, vêm facilitando o enfrentamento à corrupção, defraudação e demais atos ilícitos nas esferas pública e privada. Em vista disso as legislações, regulamentações e inspeções de alcance extraterritorial estão

cada vez mais rígidas, prescrevendo sanções de ordem financeira e econômica mais duras, tanto para pessoas jurídicas quanto para pessoas físicas.

No exterior a severidade é uma característica marcante das leis que combatem os delitos contra a moralidade administrativa nos setores público e privado. Dentre elas, destacam-se a *Foreign Corrupt Practices Act* FCPA, Lei Federal norte-americana anticorrupção promulgada em 1977; a *Sarbanes-Oxley Act* SOx Lei Federal que obriga as multinacionais a obterem um certificado para atuarem no mercado dos EUA; e a *UK Bribery Act* UKBA Lei britânica considerada uma das legislações mais rígidas do mundo na batalha contra a corrupção. Essa última assume, como norma, não diferenciar as transgressões dos gestores públicos daquelas praticadas pelos agentes privados. Ela permite o ajuizamento de crimes em tribunais britânicos, pelas organizações estrangeiras que operam no Reino Unido.

#### 2.1.4. Assimetria informacional

Todo o *taxpayer* é um protagonista do desenvolvimento socioeconômico do país. O trabalhador ao recolher tributos e ao contribuir com uma fração dos seus rendimentos, participa na formação dos fundos que servem para sustentar o fornecimento de bens e serviços públicos. Como são garantias constitucionais asseguradas, o cidadão tem o direito a receber em contrapartida o máximo de retorno do Estado. Esses recursos devem ser retribuídos ao cidadão, de forma efetiva e integral, através de investimentos governamentais nas áreas sociais. Todo o cidadão deseja transitar em estradas com boas condições de trafegabilidade; ter garantido o acesso a obras de infraestrutura como pontes, viadutos, escolas e hospitais; receber um atendimento médico adequado e um ensino de qualidade. Assim, a sociedade espera que o Estado assuma a sua responsabilidade social e empregue os recursos de forma eficiente e sem desvios. Por outro lado, o governo tem que divulgar detalhadamente para a

coletividade as seguintes informações: porque foi adotada tal ação; como foi desenvolvida; quais os objetivos planejados e quais os proveitos gerados; quanto custou aos cofres públicos; qual a origem dos recursos; qual o *custo de oportunidade* da ação, com base nos preços do mercado privado; e qual o resultado econômico apurado na atividade pública.

Ao elaborar um dossiê que disponibilize todas essas informações, o governo atenderá categoricamente o que estabelece o conceito de *accountability*. Como os recursos do tesouro são originários da sociedade, todo e qualquer empreendimento público deve tomar esse norte, ou seja, realizar uma prestação de contas completa, detalhada e fidedigna, mediante a produção de relatórios que sejam facilmente compreendidos pelos cidadãos.

Entretanto, como o sujeito não tem a absoluta certeza se o governo está realmente maximizando o retorno do capital público investido, conforme estipulado em lei, fica evidente que a prestação de contas não está sendo suficiente para demonstrar os resultados auferidos. Isso revela a assimetria informacional entre o estado e o cidadão. Nesse cenário, o paradigma conceitual da DRE pode contribuir para a redução dessa assimetria, despontando como elemento para a aferição da eficiência na gestão do negócio público (Slomski, 1999).

A principal causa da assimetria informacional entre o estado e o cidadão são os controles governamentais assentados unicamente com base nas receitas e despesas orçamentárias, itens que não são suficientes para capturar com precisão o grau de eficiência dos gastos públicos (Slomski, 1996). Para que isso seja mensurado é preciso entrar em cena uma receita que não se encontra explícita nos registros contábeis dos órgãos públicos, a chamada receita econômica. Trosa (2001) observa que é mais cômodo para os gestores prestar contas tão somente dos montantes orçados, ao invés de atestar a eficiência e o resultado econômico dos serviços prestados.

Além disso, Slomski (2010) alerta que na mesma medida em que novos modelos gerenciais são suscitados, frutos da evolução sócio governamental, a corrida pela eficiência deve ser seguida a par e passo de novos padrões de

*accountability*, de modo a prover o cidadão de informações cabíveis para a avaliação das ações públicas. Endossa, ainda, que as prestações de contas governamentais devem incluir a DRE das entidades, para que o cidadão contribuinte, parceiro da coisa pública, possa perceber, logo, na sua superfície a eficiência da gestão.

### 2.1.5. Governabilidade

O governo legítimo tem plenos poderes para articular, coligar pessoas e pactuar alianças. Portanto, é um ente provido de governabilidade, em decorrência de sua aptidão para disseminar a cidadania e promover a participação coletiva dos cidadãos, dos partidos políticos, das associações e dos demais segmentos representativos da sociedade. Nesse contexto, as ações sociais governamentais emanam da simetria entre governo e sociedade. São fruto da inclusão participativa das distintas comunidades sociopolíticas, dos poderes instituídos e das organizações públicas e privadas. Essa coalizão de interesses, busca viabilizar a adoção de programas em conformidade com os anseios da sociedade, e intermediar a anuência e o reconhecimento do governo frente a coletividade.

Conforme Pereira (1998) a governabilidade diz respeito a inclinação política para governar e da condição de legitimidade do Estado e do seu governo frente à sociedade. A governabilidade é alcançada quando os interesses dos atores sociais, muitas vezes divergentes, forem conciliados em um único ou em vários objetivos comuns.

Logo, um governo democrático, respaldado pela sociedade e pelo sufrágio universal, certamente detém legitimidade e amplos poderes para administrar, não carecendo de outras formalidades para lograr a governabilidade. Desse modo, o governo aufere a governabilidade, a partir do momento que os delegados encarregados pela governança do Estado, passam a contar com o

apoio político necessário para conduzir a ação de governar. No tocante a essa faculdade, em 1995 o PDRAE identificou que as dificuldades público-administrativas enfrentadas no país, não estavam ligadas a governabilidade. Elas estavam na verdade adstritas a fatores de governança, dado que a capacidade técnico-operacional para concretizar as ações sociais, estava limitada pela rigidez e pela ineficiência da máquina pública.

Consoante Rossetti e Andrade (2014) o ponto chave do Estado não é a demanda por governabilidade, mas sim por governança. Ao passo que a primeira é um processo que depende do cenário sócio-político-econômico, portanto, ocasional e de posse transitória, a segunda é uma conquista da sociedade, estrutural e duradoura, que se apoia nas quatro noções que salvaguardam a boa governança: *fairness, disclosure, accountability e compliance*.

De acordo com Araújo (2002) governança e governabilidade têm concepções inseparáveis e complementares, que preservam um sólido elo entre si, mantendo um vínculo indissociável, variável e dinâmico. Basicamente, são dois aspectos convergentes que são segregados para atender critérios analíticos e didáticos.

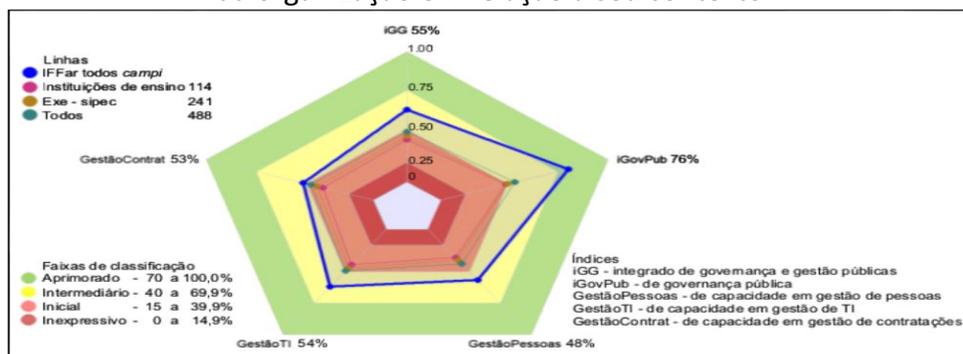
#### 2.1.6. Autoavaliação

Dentre numerosas entidades, em 2017 o TCU divulgou o relatório individual de autoavaliação do Instituto Farroupilha, instrumento que revelou a situação da governança nas unidades educativas do setor público. A referida autoavaliação tinha como propósitos: estimular as organizações públicas a desempenhar boas práticas de governança; reduzir o custo de transação na coleta de dados junto às gestões; concretizar um mecanismo efetivo, que sirva como banco de dados para a consulta daquelas organizações, que precisam aprimorar a sua governança e a sua gestão. Todas as informações podem ser

acessadas livremente para fins de análise comparativa, instigando assim um processo de *benchmarking*. O aludido estudo retratou a autoanálise de cada uma das instituições participantes. A formalização do estudo teve como base a compilação e análise dos resultados obtidos nas avaliações internas de cada ente, periodicamente realizadas pelos agentes públicos responsáveis pela gestão das unidades.

Sumariamente, o questionário do TCU continha a ponderação de 30 práticas, compostas por 93 itens de verificação. O valor individual das perguntas de múltipla escolha, em cada questão, foram computados de acordo com a quantidade das perguntas e o peso de cada uma delas. Os pesos foram determinados pela técnica estatística do *Principal Component Analysis* PCA. As informações coletadas foram compiladas pelo software livre R, que processou os cálculos estatísticos e disponibilizou os gráficos. Abaixo temos um gráfico do tipo radar, onde as notas variam de 0 → 0% a 1 → 100%, que demonstra o produto do autoexame no âmbito da instituição alvo da presente dissertação:

Gráfico 1 - Resultado geral da autoavaliação da organização em relação a seu contexto



Fonte: TCU (2017, p. 5).

O resultado geral exposto no gráfico 1 mostra a autoanálise do Instituto Farroupilha, que conforme os itens da legenda linhas, integra o subgrupo das instituições de ensino e o grupo dos entes do poder executivo vinculados ao Sipec, com a sigla Exe sipec. O traço azul estampa as notas do Instituto Farroupilha. Na sequência, com um traço verde são retratadas as notas dos 488

participantes, com um traço ouro as notas do grupo e finalmente com um traço violeta as notas do subgrupo.

O índice integrado de governança e gestão públicas iGG corresponde ao agrupamento de outros quatro índices, o que implica na seguinte expressão agregada: GestãoContrat GestãoTI GestãoPessoas iGovPub → iGG. É relevante mencionar que a referida autoanálise, em momento algum tratou sobre os aspectos econômico-financeiros envolvidos com a governança, mas somente das práticas administrativas desenvolvidas na gestão dos serviços públicos educacionais. Pela análise do gráfico acima, nota-se que o menor índice é o de gestão de pessoas. Mesmo estando abaixo de 50% (faixa intermediária), em razão do resultado apresentado pelo universo (faixa inicial), não pode ser considerado como um índice crítico. Por outro lado, identifica-se um alto e significativo percentual de 76% no item governança. Para o cômputo segregado dos índices de governança, pessoas, tecnologia da informação e contratações são considerados somente os fatores intrínsecos a cada critério analisado. De forma geral, o resultado do Instituto Farroupilha frente ao do universo é interpretado como intermediário (média de 57,2%), mas que pode melhorar até a faixa aprimorada, visto que não foi superado, nem sequer sobreposto por outra instituição federal de ensino do segmento. Para fins de ilustração, podem-se citar alguns índices que resultaram do inquérito do TCU: UNIFESP com iGG de 43% e iGovPub de 50%; FUB com iGG de 35% e iGovPub de 51%; IFRS com iGG de 32% e iGovPub de 35%; e o IFSul com iGG de 20% e iGovPub de 36%.

### 2.1.7. Usurpação do erário

Lamentavelmente, que ao se tratar sobre a gestão de recursos públicos surjam menções sobre o mal que assola os cofres públicos brasileiros,

sonogando ao cidadão o direito de receber um serviço público de qualidade, em contrapartida dos altos tributos aos quais é obrigado a recolher ao Estado.

Dentro desse contexto, no âmbito do cenário político, surgem vários casos de corrupção, envolvendo os estadistas eleitos pelo povo. Esses ao invés de usarem o poder emanado do voto, de forma honesta, para defenderem os anseios da coletividade, colocam a cobiça em primeiro lugar, usurpando da função pública.

Com todo este desmando político, a população do país se sente desiludida com a administração pública sendo eivada. Assiste estarecida a banalização do aleijamento das contas públicas, à medida que despontam nos gabinetes denúncias e delações com indícios irrefutáveis de dolo público. Elas revelam os atos furtivos que saqueiam os cofres públicos e que frustram os esforços desenvolvimentistas nacionais. Portanto, a promoção de mecanismos para a gestão dos fundos e o aprimoramento de instrumentos anticorrupção são imposições, que a rigor, devem ser atendidas pelos poderes, tendo em vista os imperativos legais.

Sobre isso, Slomski destaca a preocupação que o gestor público deve ter com a corrupção. Ele já previa a enxurrada de delações, algo que vivenciamos nos dias atuais dentro da administração pública brasileira. Destaca que a corrupção é um dos obstáculos que prejudica enormemente o intento das entidades, ou seja, dificulta a maximização dos resultados, em virtude da usurpação do erário. Devido a exiguidade de recursos financeiros, reflexo em parte desses desvios, o governo central adotou um remédio amargo para combater a crise política, econômica e moral que avassala o país. Decretou um profundo corte orçamentário e o congelamento das contas públicas por vinte anos, o que entrava a missão dos gestores, inclusive das organizações educativas. Outro elemento que provoca a fuga, a queda e a redução na receita tributária, devido a existência de falhas na estrutura de fiscalização, é o engodo da sonegação de impostos.

Aparentemente, as coisas pioraram, pois no passado eram raras as notícias de corrupção, de fraude, nos cofres públicos, enfim, de desvios de recursos

públicos. Atualmente, ouve-se, diariamente, um caso de malversação de recursos aqui e outro acolá. Vejam como as aparências, às vezes, enganam, pois no passado a malversação de recursos, certamente, existia, contudo, quando descoberta não era divulgada para a sociedade. Vivemos num mundo de informações, onde é quase impossível esconder desvios de recursos públicos, mais cedo ou mais tarde eles aparecerão e os envolvidos serão denunciados. (Slomski, 2012, p. 16).

Os delitos cometidos pelos políticos e agentes públicos, infrações veladas aos preceitos legais, são um flagrante atentado à moralidade, malversação desencadeada por aqueles tidos como legítimos representantes da sociedade, que na verdade procuram o enriquecimento ilícito, fraudando aos recursos do erário. Srour (2012) com relação a moral, expressa em poucas palavras, algo que cabe a politicagem brasileira. Existem aqueles agentes que sob olhares mais aguçados, exibem uma ambivalência moral à semelhança da dupla face de Janus, *i.e.*, um modelo de normas morais para uso público, de cunho oficial e outro para emprego privado, de índole oficiosa. Um dos resultados diretos dessa hibridez é o falso moralismo ou o moralismo hipócrita. Ao passo que as manifestações públicas dos agentes sociais são altamente escrupulosas, num claro tributo ao rigorismo, os comentários proferidos no circuito íntimo são laxistas e recitam odes à indulgência moral e a um cinismo rastejante que compele a anuência de condutas transgressoras. Sobrevive-se, deste modo, na mais completa ambiguidade, por fora roupa limpa, mas por baixo roupa suja.

*Janus*, o mais antigo rei do *Latium* segundo a mitologia romana, por ter abrigado a Saturno, quando esse foi expulso do Olimpo, foi dadivado por ele com uma visão, onde tanto o futuro, quanto o passado eram observados. Passou a ser visto como detentor de duas faces, sinônimo de dupla personalidade.

Figura 3 - Escultura de Janus



Fonte: Rattner (2010, p. 103).

Seguindo nesse enfoque, o jurista brasileiro Modesto Souza Barros Carvalhosa em entrevista sobre a sua nova obra “da cleptocracia para a democracia em 2019: um projeto de governo e de estado” afirma que não adianta continuarmos reféns dos bandidos, porque são eles que governam e se propõem a continuar governando. Disse que a sociedade não pode ficar sem nenhuma proposta, fazendo uma alusão a corrupção reinante e as eleições do corrente ano. E continuando com relação ao título do seu livro, Carvalhosa destaca que no segmento dos poderes constituídos no país é a cleptocracia que domina.

Em consequência disso, as entidades, sejam elas públicas ou privadas, vêm adotando estratégias rígidas, com o intuito de evitar o espólio das suas riquezas. Para isso, criam internamente setores específicos, com a finalidade de combater a corrupção. Práticas ilícitas podem condenar o país a uma severa crise, tornando a gestão dos recursos públicos inconsistente e dificultando o atingimento das metas pretendidas. Do mesmo modo, os empreendimentos privados atingidos por desvios econômicos, podem ser levados da bancarrota à extinção.

## 2.2. PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A gestão dos negócios públicos possui como metas permanentes o alcance da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade na aplicação dos bens e recursos sob a gerência do Estado, empregados na satisfação das necessidades comuns da sociedade como educação, saúde e assistência social. Estes princípios são considerados essenciais para que o governo obtenha um desempenho adequado na administração das riquezas do tesouro, garantindo ao cidadão um serviço público com um alto padrão de qualidade, isonômico, sem distinção entre as classes sociais e de forma gratuita. São alguns dos imperativos que os gestores devem conhecer e atender, visando, sobretudo, o cumprimento dos ditames existentes na legislação, que defende os direitos dos *taxpayers*. Assim, a Constituição da República Federativa do Brasil prevê no seu artigo 37º:

“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

A legalidade indica que o servidor público durante o efetivo exercício do cargo, está sujeito ao cumprimento dos mandamentos legais, termo conhecido na administração como *compliance*. A publicidade se refere a divulgação de todos os atos adotados e de todas as ações públicas produzidas, com o escopo de informar amplamente à população, através da veiculação nos Diários Oficiais das esferas municipal, estadual e federal. São difusões preestabelecidas em lei, que também são disponibilizadas através de sítios organizacionais, visando dar transparência às práticas governamentais. Recebe o nome de *disclosure* junto à nova administração.

Continuando, o servidor público ao desempenhar as atividades funcionais, deve estar dotado de imparcialidade, posicionando-se de forma impessoal quando no atendimento da coisa pública. Deve atender prioritariamente aos interesses comuns da sociedade, evitando terminantemente favorecimentos indevidos e preconceitos de qualquer natureza. Portanto, não pode ser

protagonista de distinção entre cidadãos, privilegiando alguns em detrimento de outros, é o que se entende por impessoalidade ou *fairness*.

*Non omne quod licet honestum est* (enciclopédia jurídica, 2014) é uma frase que expõe o cuidado e a preocupação que o agente público tem que ter, sobretudo, para não optar por práxis legais, porém imorais. Traduzindo-se do latim significa: nem tudo que é lícito é honesto. Moralidade administrativa é uma doutrina pela qual o Estado baliza a performance da função pública, de acordo com um modelo ético condizente aos padrões sociais predominantes e a direciona ao cumprimento de seus fins comunitários (Rocha, 1994 citado por Lima, 2007).

Como se percebe os funcionários públicos devem se submeter às normas vigentes, criadas e aprovadas pelo poder legislativo, que visam dirigir a conduta dos agentes no desempenho de suas atividades cotidianas, e de forma universal garantir os direitos e delimitar os deveres de todos os cidadãos que formam a sociedade. Ditames legais que regulam em detalhes os procedimentos a serem adotados para o desenvolvimento de toda e qualquer ação pública, tendo em vista o bem comum. Evidenciam, inclusive, em seus artigos, os princípios que obrigatoriamente devem ser respeitados.

Assim consoante Martins (2012) o primeiro elemento para construção de um regramento é o princípio. Ele contém o embasamento ideológico para fundamentar o norma. Ele carrega uma diretriz, um norte, deveras mais amplo que uma regra, que além de estipular certos limites, estabelece critérios que apoiam as ciências e permitem o seu perfeito discernimento. Por possuir tal importância, a desobediência a um princípio é mais danosa e mais ampla do que desatender a uma regra. Desrespeitá-lo importa numa transgressão a todo o mandamento jurídico e não apenas o descumprimento de um dos seus dispositivos. A CF em outro artigo, o 74º, prevê o controle governamental, com vistas a avaliação dos resultados atingidos:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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.

### 2.2.1. Eficiência

Desta forma, a prescrição do princípio da eficiência impõe ao poder público, um atendimento bem planejado, com qualidade, presteza e rapidez, fomentado organizadamente por uma corporação estruturada e coordenada para o trato da *res publica*, que apresente oportunamente resultados positivos. Em outras palavras, que faça com que o Estado atinja o ápice em seu desempenho, garantindo a gestão plena dos interesses coletivos. O cidadão quer ver o Estado investindo as receitas arrecadadas corretamente, de modo a satisfazer as carências das comunidades e de seus membros.

As abordagens desses conceitos são básicas para a discussão da corrente dissertação, que argumenta acima de tudo sobre a eficiência da gestão dos recursos públicos junto ao IFFar, autarquia que compõe a administração pública indireta. Entretanto, observa paralelamente outros princípios como eficácia, efetividade e economicidade que servem para caracterizar, delimitar, localizar e definir teoricamente o eficiente gerenciamento de um ente governamental. Singularmente, nesse caso, direcionado aos resultados obtidos nas atividades do exercício findo em dezembro de 2016 da Instituição foco.

Destarte, Cohen e Franco (1993 citados pelo TCU, 2010, p. 12) expõem claramente que a eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade, e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão se refere ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos.

A concepção de eficiência é empregada principalmente na análise financeira e está vinculada a noção de ótimo. Este ótimo compreende intrinsecamente o montante físico mínimo de elementos essenciais para a fabricação de um número  $x$  de objetos. Ao se incluir nesse cômputo o custo dos *inputs*, consubstancia-se cabalmente a extensão do alcance associado ao termo eficiência. Cohen e Franco (1993) entendem, ainda, que eficiência e produtividade guardam uma similaridade conceitual, pois ambas pressupõem que do gerenciamento dos recursos derivam os resultados obtidos, todavia, a produtividade comensura os recursos com base no número de unidades físicas, à medida que a eficiência converte os *inputs* em cifras monetárias.

Logo, Cohen e Franco (1993) explicam que a produtividade se origina da correlação entre um produto e seus vários insumos. Como exemplo, destacam-se as matérias-primas, equipamentos, tecnologias de fabricação, consumo de energia da indústria. Além de outros aspectos, como comportamento da força de trabalho, processos e sistemas de produção, controladoria e relacionamento contratual entre os diversos agentes econômicos, como fornecedores e clientela. Fica patente que os bens ou serviços produzidos sofrem influências dos diferentes fatores implicados na rede produtiva. Consequentemente, a produtividade absorve o provisionamento que cada um deles proporciona na formação do resultado.

Nesse cenário o Tribunal de Contas da União enfatiza que a eficiência pode ser mensurada através do cálculo e da confrontação do custo unitário preciso para a geração de um bem ou serviço. Com este ponto de vista, pode-se reconhecer que o preceito de eficiência, também, está correlacionado ao de economicidade (TCU, 2010).

Aliás, vale destacar, nesse íterim, que eficiência e eficácia são axiomas distintos que conservam um certo vínculo, pilares de suma importância quando se trata da empregabilidade dos recursos públicos, porém que geram impactos em tempos e condições distintas. A eficiência mantém forte correspondência com os custos de produção ou com sua consumação e desponta quando a equação entre consumo e produto fica dentro daquilo que foi preestabelecido,

e se infere a curto prazo. Já a eficácia visa a conquista de objetivos e metas e ocorre quando os resultados esperados são atingidos a médio e longo prazos.

Segundo Chiavenato (2011) toda a organização tem que ser qualificada sob a visão da eficácia e da eficiência, simultaneamente, duas noções distintas, mas que se complementam. Pelo enfoque econômico, a eficácia de uma entidade está relacionada a sua capacidade de atender às necessidades da sociedade, mediante o provimento de bens materiais ou a prestação de serviços. Por outro lado, a eficiência mantém uma simetria entre os recursos despendidos e o proveito final obtido, fator que corresponde a razão entre receita e despesa, custo e benefício, portando, portanto, uma dimensão centralizada nos resultados auferidos pelo desempenho da entidade.

### 2.2.2. Eficácia

A eficácia mantém uma estrita correlação com a eficiência, sendo que a eficácia compreende aspectos qualitativos, enquanto que a eficiência atende a aspectos quantitativos. Essa conexão entre os preceitos significa que não adianta somente ser eficiente, ao se consumir menores recursos na oferta de serviços sociais. Esses serviços, também, têm que ser eficazes, atendendo, sob todas as circunstâncias, de forma qualificada, os interesses de todas as camadas da sociedade. A reciprocidade entre as duas últimas afirmações é verdadeira. Entretanto, através do diapasão da DRE se apura a eficiência, pontualmente, no instante em que as informações são dispostas de forma comparativa, enquanto que a eficácia é avaliada, por outros métodos, para medir efeitos que surgem a médio ou a longo prazos. Um exemplo disso, na área da saúde, são as campanhas de imunização da população, advindas da política de profilaxia do governo, onde os efeitos de sua eficácia somente serão sentidos ou percebidos com a redução na incidência dos casos ou com a erradicação da moléstia. A eficácia não se atém em reputar o bom uso dos recursos públicos envolvidos,

mas somente em apreciar se a prestação de serviços atingiu qualitativamente os objetivos esperados. Tal entendimento se aplica igualmente a gestão dos órgãos públicos que atuam na área do ensino, escopo proposto pelo presente estudo.

Cohen e Franco (1993 citados pelo TCU, 2010, p. 12) expressam sucintamente que a “eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados”.

De modo conciso Castelo Branco (2007, p. 25) considera que “eficiência significa fazer as coisas direito e eficácia significa fazer a coisa certa”.

Antônio Cury (2000, p. 21) traça um paralelo entre os três princípios da administração pública, demonstrando que um está contido no outro, formando uma unidade:

Eficiência: é alcançada, quando o executivo manipula, de forma adequada, os insumos de que necessita para atingir seus produtos;

Eficácia: é atingida quando, sendo eficiente, o gerente atinge seus produtos, de maneira apropriada, como programado;

Efetividade: termo adotado para traduzir o comportamento gerencial quando, manipulado de forma adequada seus insumos (eficiência), o executivo atinge seus produtos (eficácia), com valor social, isto é, tendo tais produtos ampla aceitação do mercado.

### 2.2.3. Efetividade

O conceito de efetividade envolve atributos bem mais complexos quando cotejado aos preceitos anteriormente citados. Isso porque o alcance da efetividade decorre da tomada de decisões, de forma oportuna, sobre quais as ações sociais têm prioridade e condições de serem implementadas, e ainda, da delimitação de quais os setores da sociedade serão amparados em detrimento

de outros. A avaliação da necessidade e a definição do momento certo de executar as ações, devem partir de processos que contemplem extensivamente fatores como responsabilidade social, transparência e democracia, com o intuito de sintonizar e sensibilizar a população quanto à implantação das políticas públicas. Salienta-se que a noção de efetividade se distingue da ideia de eficiência, tendo em vista que essa última possui uma forte conotação econômica, contudo, a efetividade depende do acolhimento ou da soma da eficiência e da eficácia.

Para Cohen e Franco (1993 citados pelo TCU, 2010, p. 12) a efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção.

#### 2.2.4. Economicidade

Nesse quadro de princípios, a concepção de economicidade engloba os preceitos de eficiência, eficácia e efetividade, incorporando-os como frações que ordenam a sua conceituação. Os atos dos gestores públicos revelam economia, quando concomitantemente, são eficientes porque geram melhores serviços com menos investimentos de recursos. E esses, por sua vez, são eficazes porque conseguem atingir as metas governamentais preestabelecidas e, complementarmente efetivos porque são capazes de satisfazer as carências dos cidadãos, assegurando a avaliação dos resultados obtidos, mediante a aferição dos níveis de bem-estar atingidos, dentro da comunidade alvo das ações.

Almeida (2012, p. 106) descreve que economicidade é o princípio de natureza essencialmente gerencial, intrínseco à noção de eficiência, eficácia e efetividade na gestão de recursos e bens. Trata-se da obtenção do melhor resultado possível para determinada alocação de recursos físicos, financeiro, econômicos, humanos e tecnológicos em dado cenário socioeconômico.

Resumidamente conforme a ISSAI 3000/1.5 (2004 citada pelo TCU, 2010, p. 11) “a economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade”.

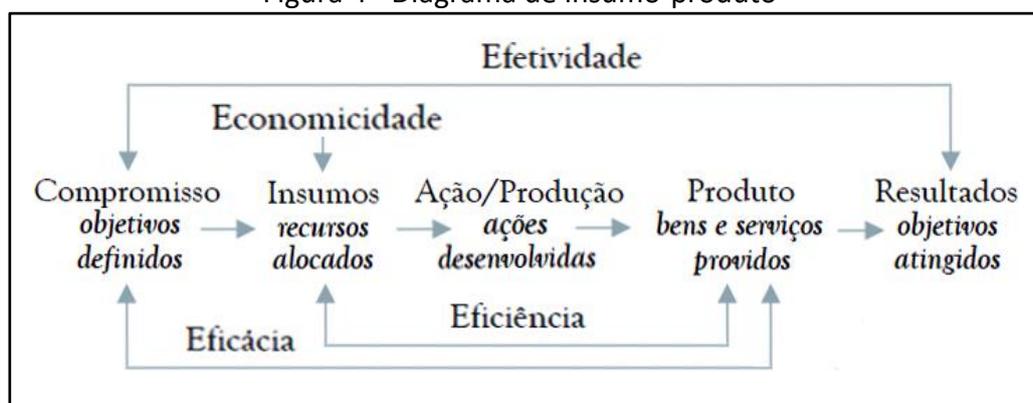
### 2.3. DESEMPENHO E CULTURA ORGANIZACIONAL

Investigar o nível de eficiência, que abarca a ideia de economicidade, depende da identificação, mensuração e o reconhecimento de um conjunto de aspectos, mormente complexos. Fatores que ainda não estão completamente difundidos nas práticas administrativas diárias dos dirigentes públicos brasileiros, o que dificulta a avaliação do desempenho das entidades. Além da DRE possuir caráter optativo, a morosidade do governo para inaugurar o sistema de controle de custos, pode ser mais uma das razões que causam a inércia com relação ao monitoramento do resultado econômico. Essa plataforma tecnológica deverá, em pouco tempo, abarcar os métodos e os processos exigidos pelas normas contábeis para efetivar o controle dos custos e apoiar a elaboração da DRE. Nesse contexto, destaca-se o critério da economicidade, que pressupõe que as atividades estatais podem gerar economia para os cofres públicos. Logo, os gestores ao se empenhar em potencializar os benefícios auferidos e reduzir os gastos públicos, sem prejudicar o serviço prestado, buscam alcançar uma gestão eficiente. O agente tem que adotar a opção mais proveitosa para a logística pública, mantendo a

conformidade com os créditos orçamentários disponíveis e com a legislação que regulamenta a aplicação dos recursos, sempre visando o atendimento das metas estabelecidas. O TCU ao mesmo tempo que fiscaliza os órgãos públicos, incentiva a adoção de iniciativas dessa natureza.

O TCU é um organismo independente e autônomo, que auxilia o Congresso Nacional na missão de conduzir a execução orçamentária e financeira e que participa diretamente no aprimoramento do desempenho da administração pública. É referência na promoção de uma gestão pública efetiva, ética, ágil e responsável. Uma das amostras dessas ações é o Manual de Auditoria Operacional, de onde foi extraído o diagrama de insumo-produto (figura 4), que ilustra os sucessivos estágios do processo da gestão estatal.

Figura 4 - Diagrama de insumo-produto



Fonte: Adaptado de ISSAI 3000/1.4 (2004, citado pelo TCU, 2010, p. 11).

No esboço acima, no sentido horizontal da esquerda para a direita, podem ser verificadas as etapas trilhadas na geração de bens ou serviços, que na fase do compromisso entre o governo e o cidadão, tem como raiz o orçamento público, que define as ações a serem atendidas ao longo do ano. No segundo ponto temos os *inputs* que são os recursos predestinados, essenciais para efetivar as ações públicas da terceira fase e entregar um bem ou serviço de qualidade para a sociedade na quarta fase. O último ponto do ciclo corresponde

a análise dos resultados, avaliação que permite averiguar se a gestão atingiu as metas estabelecidas.

Paralelamente, observam-se os princípios que norteiam as ações públicas, amplamente discutidos anteriormente, que agem por legalidade e moralidade durante todo o circuito e que impulsionam os atos dos gestores em direção a otimização do desempenho. Nota-se que a eficiência, objeto do corrente estudo, envolve a ligação entre os insumos alocados e os serviços gerados pelo governo e a sua consecução depende da estabilidade entre as receitas econômicas baseadas no *custo de oportunidade* e os custos e despesas incorridas. Portanto, um resultado positivo nessa equação, significa economia para o Estado.

Com base no quadro anterior e no pensamento dos teóricos que estudam detalhadamente os princípios da administração pública, fica evidenciado que esses dogmas se entrelaçam, integram-se e se complementam. Como na teoria matemática dos conjuntos, cada subconjunto conceitual está contido dentro de outro conjunto, sendo que ao final a economicidade contém todos os demais subconjuntos aglomerados formando um conjunto. Por essa razão e em virtude de sua abrangência, ao se tratar sobre eficiência na administração das organizações educativas, é pertinente a exposição concomitante das noções de eficácia, efetividade e economicidade. Cada qual com as suas características bem definidas, cada qual tendo um importantíssimo papel na avaliação do desempenho das entidades governamentais. Além do panorama visto no diagrama insumo-produto, existem estudiosos que defendem que outros critérios devem compor o grupo dos elementos aptos de serem apreciados, no decorrer da avaliação do desempenho. Julgam que os parâmetros para a averiguação de uma entidade pública estão subdivididos numa escala multidimensional. As dimensões do resultado englobam a eficiência, a eficácia e a efetividade, conceitos descritos anteriormente. As dimensões de esforço incluem as noções de economicidade, excelência e execução. Adotam um paradigma de gestão eficiente, orientado pela ótica do desempenho organizacional, dentro de um enfoque bem mais amplo. Essa visão abarca o

conceito da cadeia de valor e inclui aspectos segmentados nas dimensões de esforço e resultado, os denominados 6 E's do desempenho.

Definem execução como a realização de processos, projetos e planos de ação, com a intenção de estipular previamente os procedimentos a serem desenvolvidos. Já a excelência está condicionada à manutenção do atendimento aos padrões de qualidade na realização desses processos, atividades e projetos, visando a melhor execução e a economicidade nas ações (MPDG, 2009).

“Segundo uma abordagem abrangente, o desempenho pode ser compreendido como esforços empreendidos na direção de resultados a serem alcançados. A equação simplificada é: desempenho = esforços + resultados; ou desempenho = esforços → resultados” (MPDG, 2009, p. 9).

Lembrando que a cadeia de valor é definida como o levantamento de toda a ação ou processo necessário para gerar ou entregar produtos ou serviços a um beneficiário. Trata-se de um esforço de representação das atividades de uma organização e permite melhor visualização do valor ou do benefício agregado no processo, sendo utilizada amplamente na definição dos resultados e impactos de organizações (Colares, 2010, p. 148).

Figura 5 - Modelo referencial para medição de desempenho  
A cadeia de valor e os 6E's



Fonte: Martins e Marini (2010, p. 80).

Basicamente a matriz da cadeia de valores vista na figura 5 é semelhante à das ISSAI apresentada anteriormente, contudo, incorpora o fundamento de performance, pluridimensionalmente distribuído em duas barras horizontais. A superior destaca os valores associados aos resultados e a inferior os valores relacionados aos esforços. Assim, os preceitos de ambas as dimensões agem sobre os processos, recursos, imóveis e equipamentos, capital humano e sistemas informatizados, enfim, sobre todos os meios empenhados pelo Estado, com o fito de atender às necessidades comuns da sociedade. Ambas as dimensões com seus seis aspectos influenciam sistematicamente o desenvolvimento das atividades governamentais, formando uma cadeia de valores, elementos que sincronizados constituem o conceito de desempenho. Além disso, o modelo inclui aspectos adjacentes como ética, poder e cultura organizacional, fatores envolvidos na execução das ações e das atividades, e que atuam, portanto, sobre o desempenho. Diferentemente da figura 4, a cadeia de valores da figura 5 suprime a fase dos compromissos, etapa que antecipa aos *inputs*. No setor público corresponde ao estágio onde são preestabelecidos os objetivos e as ações, instrumentalizado no país pela LOA.

O poder é um desses aspectos adjacentes, que nas organizações públicas brasileiras, adota a hierarquização criada por Jules Henri Fayol em sua Teoria Clássica da Administração. Nessa escala os funcionários devem respeitar às linhas de comando expostas no organograma, o que significa obedecer as instruções recebidas de seus superiores hierárquicos, sujeitando-se a envidar esforços em busca dos resultados aspirados. Por este motivo, o poder figura como um elemento indutor na cadeia de valores, capaz de coordenar as ações e atividades governamentais, conduzindo os processos ordenadamente rumo ao que foi planejado.

De acordo com Srour (2012) a origem do poder reside na capacidade que o agente possui de coagir ou de estabelecer domínio sobre os outros. Isso significa controlar as ações alheias, ou então, apropriar-se dos efeitos desejados. As relações de poder entre os comandantes e os comandados se manifestam através da confrontação de dois pares antagônicos de

comportamentos que correspondem, respectivamente, a dominação e a sujeição e o mando e a obediência.

O organograma espelha a escala de poderes dentro de uma entidade. No âmbito do poder público, o detalhamento das atribuições de cada cargo, função e emprego que figuram no organograma, estão previstas na ficha de descrição das atividades típicas. Silva (2010) expressa como está configurado o poder nas organizações, dentre elas o IFFar, ou seja, como um fluxo hierarquizado de comando:

Nas organizações maiores - públicas, privadas, não governamentais - há definições claras sobre os papéis de cada membro ou de cada categoria de membro, uma vez que há estruturas hierárquicas, coordenação e comando. Tais práticas - sob a forma de estatuto, de regimento, de regulamento ou de outro documento equivalente -, são propostas de modo expresso a todos, comumente por escrito, a fim de que não reste dúvida sobre os papéis que cada um deve exercer, seja isoladamente, seja em conjunto com os outros membros. Esse conjunto de características e de práticas constituem e constroem a organização formal (Silva, 2010, p. 69).

Outro elemento que influencia as ações e as atividades no processo de produção das organizações é a cultura organizacional. Por isso, os atos dos agentes são impregnados pela forma de agir e pelo modo típico de ser de cada um dos sujeitos que atuam no organismo. É um universo de símbolos formado pelos valores cognitivos, crenças, regras, experiências, costumes e rotinas que circulam no ambiente da organização. Esses fatores caracterizam o comportamento da entidade e influenciam na formação de sua identidade, diferenciando-a das demais. Assim, essa cultura afeta a cadeia de valores, podendo ampliar ou melhorar os resultados, ou então, causar a sua decadência. Nesse caso, para que não ocorram resultados indesejados ou subótimos é fundamental que os interesses da equipe estejam alinhados aos objetivos da instituição.

Para Schein, (citado por Chiavenato, 2009, p. 87) a cultura organizacional é um padrão de aspectos básicos compartilhados - inventados, descobertos ou desenvolvido por um determinado grupo que aprende a enfrentar seus problemas de adaptação externa e integração interna - e que funciona bem a ponto de ser considerado válido e desejável para ser transmitido aos novos membros como a maneira correta de perceber, pensar e sentir em relação àqueles problemas.

A cultura organizacional absorve as experiências individuais trazidas por cada sujeito para o interior da organização onde labuta. Ela procede da reunião de vários saberes inerentes a cada pessoa, que em decorrência da interação cotidiana, corroboram para a criação de uma identidade única, algo que embasa a sua maneira de atuar no mercado.

No âmbito das instituições de ensino, a cultura organizacional é um dos elementos que influenciam a definição, o desenvolvimento e a avaliação do projeto político pedagógico-curricular. Essa cultura atua, de alguma forma, sobre as decisões a serem tomadas, sobre as relações interpessoais mantidas dentro da instituição e, enfim, sobre todas as ações e atividades desenvolvidas. Como visto na figura abaixo, a cultura organizacional é retratada como sendo o epicentro das funções executadas numa organização educacional, comparada ao núcleo de uma célula viva, força que sugere o intercâmbio entre todas as atividades, incluindo a gestão escolar.

Figura 6 - Cultura organizacional  
Ponto de ligação com a organização e a gestão da escola



Fonte: Libâneo, Oliveira e Toschi (2012, p. 442).

Libâneo, Oliveira e Toschi (2012) destacam que a cultura escolar sofre diversas influências, sejam internas ou externas ao ambiente, isso porque todos os contatos sociais estão permeados por interesses pessoais, políticos, vícios e ambições de poder que podem gerar conflitos. Também, sofre efeitos das metas sociais e culturais obstinadas pelo governo, que devem ser atendidas.

Uma visão mais crítica, entende que a cultura escolar é um circuito onde anseios antagônicos se confrontam entre si, alterando constantemente a realidade, os significados e os valores da biografia escolar. Comumente as políticas culturais da escola são heterogêneas, devido ao grupo escolar ser composto por uma gama de diferentes concepções. Os preceptores trazem para o meio escolar, uma carga cultural *sui generis*, assimetrias que podem induzir a divergências ideológicas e a discussões quanto aos critérios, métodos e técnicas de ensino. Portanto, as políticas assumidas internamente pela escola, não são isoladas da conjuntura sociopolítico onde estão inseridas, mas decorrem e contribuem à divisão de classe, gênero, raça e idade inerentes a uma sociedade aberta (Escudero & González, 1994).

Por último surge a ética, outro fator que interfere nos resultados organizacionais. A ética é uma ciência social que permite a compreensão e a interpretação das atitudes tomadas pelo sujeito, possibilitando reconhecer os motivos que determinaram a sua escolha entre o bem e o mal. Toda vez que o agente optar por uma determinada decisão, isso provavelmente provocará um impacto em outro, beneficiando-o ou prejudicando-o. Esse é o enfoque fundamental da ética. Para Srour (2012) a ética não pode ser tratada como sinônimo de moral, porque a moralidade e os fenômenos morais são, na verdade, objetos de estudo da ciência ética. Portanto, a moral em face da ética, também, é um fator propenso a atuar sobre os resultados esperados.

## 2.4. MEMÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

### 2.4.1. Patrimonialismo e burocracia

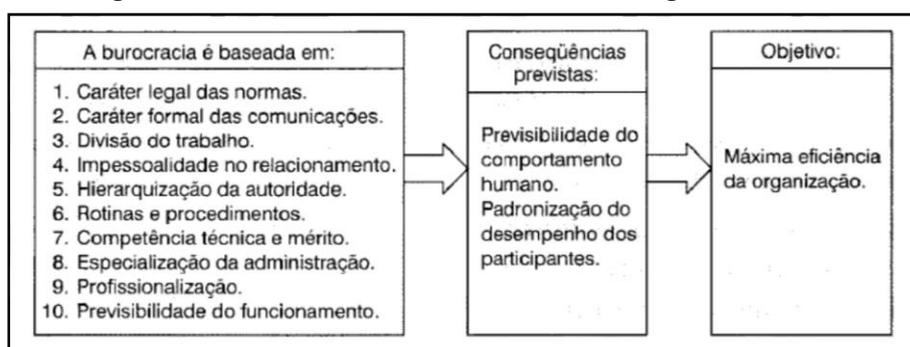
Ao longo de sua história a administração pública brasileira já transcendeu diferentes fases, cada uma com o seu paradigma, formulados com base em teorias que marcaram eras, com peculiaridades distintas ao administrar a coisa pública. O mais antigo estilo de administração pública, denominado de patrimonialista, remonta o período do descobrimento, tempos de Brasil colônia, quando os portugueses que aqui chegaram, trouxeram o costume de governar dominante nos estados absolutistas e despotistas europeus. Nesse formato de administrar, a erário se miscigenava com o patrimônio genuíno dos agentes públicos, ou seja, não havia nenhuma dissociação entre os bens de domínio público daqueles de domínio privado. Durante o interstício em que vigorou foi caracterizado pelo nepotismo, pelo coronelismo, pelo clientelismo e pela corrupção.

No modelo patrimonialista ou pré-burocrático, “o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano que utiliza os bens públicos da forma que achar mais conveniente, particularmente em benefício próprio e de seus colaboradores diretos” (Lima, 2005, p. 231).

Nem mesmo após a proclamação da república em 1889, fato histórico que demarcou a derrocada do regime monarquista imperial, resultado de um golpe de estado político-militar, os reveses sociais, a corrupção, o clientelismo, o coronelismo e o nepotismo foram abolidos. A partir de 1930 com a ascensão ao poder do estadista Getúlio Dornelles Vargas, Herói nas páginas de aço do Panteão da Pátria, foi que a prática patrimonialista começou a perder forças. Vargas em 1936 consumou a primeira reforma administrativa, recorrendo às ideias de Max Weber adotou o padrão burocrático de gestão, tido como modelo pioneiro de administração estruturada no Brasil. O paradigma pautado

na burocracia defendia um controle acurado sobre os processos, isto é, orientado para o monitoramento das atividades-meio do Estado e *a priori* pretendia combater o nepotismo e a corrupção. A excessiva rigidez limitada exclusivamente sobre a atividade-meio, sem contudo, nenhuma preocupação com os resultados, expunha as fragilidades desse modelo de gestão (Chiavenato, 2008 e Drumond & Drumond, 2011). A figura abaixo mostra os requisitos nos quais a burocracia se apoiava:

Figura 7 - As características da burocracia segundo Weber



Fonte: Chiavenato (2011, p. 266).

#### 2.4.2. Neoliberalismo e desburocratização

O estado intervencionista pós-golpe militar de 1964 tinha como propósito realizar convincentes avanços nas políticas econômica e social do país. Em 1967 o militarismo editou o Decreto-Lei nº 200, ato que assinalou a segunda reforma administrativa. Esse decreto autorizou a descentralização das atividades do setor público, ao implementar os chamados órgãos da administração indireta, até então inexistentes, com o objetivo de promover uma maior autonomia administrativa através da delegação de poderes.

Antes desse decreto, os serviços públicos eram gerenciados unicamente pela administração direta. Entretanto, em virtude da desorganização e da

excessiva quantidade de atividades prestadas, a reforma administrativa possibilitou que parte dos serviços fossem transferidos para as unidades administrativas indiretas (Ribeiro, 2014). Esse modelo de administração pública foi manifestamente um esforço para suplantar a austeridade da burocracia, garantindo um maior dinamismo às operações na gestão pública. Foi nesse período que o planejamento e o orçamento foram adotados como instrumentos de governo.

O IFFar, assim como a sua precursora e extinta Escola Agrotécnica Federal de Alegrete, está sob a égide do artigo 4º, inciso II, alínea *a* do referido decreto que prevê a categoria das autarquias. Continuando, as alíneas *b*, *c* e *d* citam as outras categorias de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria: empresas, sociedades de economia mista e fundações.

Em 1979 no último mandato da ditadura militar e primeiro ano sob a presidência do General João Baptista de Oliveira Figueiredo, foi implantado o Programa Nacional de Desburocratização (PND). Foi outra iniciativa marcante no campo das reformas administrativas brasileiras, dada a dimensão social que o projeto envolvia. Tinha como propósito restringir a extrema burocracia dominante à época, que impedia e atravancava a vida daqueles que precisavam dos serviços públicos mantidos pelo Estado (Ribeiro, 2014).

No ano de 1985, o regime militar ditatorial e autoritário estava no seu ocaso e o país abriu suas portas para a redemocratização. Em 1988 com a promulgação da nova Constituição da República Federativa do Brasil, em vigor até os dias atuais, ficou estabelecida a terceira reforma administrativa. A constituinte buscava atender às exigências da sociedade, que clamava pelo estabelecimento de novas leis, que resguardassem os direitos e as garantias individuais, bem como, defendessem o patrimônio público. Além disso, que abrissem, simultaneamente, espaços para que as relações políticas e sociais pudessem evoluir. Com alusão a administração da *res publica*, a carta magna criou um arcabouço de princípios e de normas, visando impedir as constantes fraudes ao erário, dispositivos legais úteis para reprimir, reparar e punir os autores de transgressões.

Apesar da implementação de direitos sociais singulares, no campo da gestão pública o que se sucedeu foi um retrocesso. Houve o engessamento das estatais, uma vez que as regras inflexíveis que serviam para operacionalizar a administração direta foram estendidas para a indireta. Além disso, a autonomia para se auto-organizar, criar, transformar e extinguir cargos foi retirada do poder executivo. A máquina pública se tornou dispendiosa, em virtude do crescimento dos gastos com custeio, o que causou a ineficiência na prestação dos serviços públicos. O período dos anos 80 ficou conhecido no Brasil como a década perdida, devido às enormes consequências sofridas pela crise mundial do petróleo e porquanto somente após 1990 é que foram tomadas medidas sólidas para enfrentar esta instabilidade econômica (Paludo, 2013).

No mandato de Fernando Collor de Mello iniciado em 1990, foi que começou a ser formalizada a quarta reforma administrativa. Era um governo alicerçado nos ideais neoliberais, impregnado pela doutrina do estado mínimo, onde quanto menor a intervenção estatal no mercado melhor, pela desestatização e pelo combate contra os marajás e o “estado-elefante”. O governo de Collor ficou caracterizado pela antítese entre o seu discurso e aquilo que realmente ocorreu na sua gestão. Ficou “marcado pela maior corrupção de todos os tempos no país” (Abrucio, 2007, p. 70), o que determinou o seu *impeachment* em 1992, causado pelo seu envolvimento com corrupção e a atos ilegais contra a administração pública.

O neoliberalismo é uma vertente teórica do liberalismo, oposta ao social-liberalismo ou novo liberalismo, que resgata alguns aspectos do liberalismo conservador e do liberalismo clássico. Prega que a economia de mercado é dinamizada pela iniciativa privada. É uma doutrina que defende a ampla liberdade de mercado, o governo limitado, a política do estado mínimo e a abertura do mercado interno a competição e a concorrência internacional. Posiciona-se de forma peremptória contra as políticas governamentais de universalidade, igualdade e gratuidade quanto a prestação de serviços sociais como educação, saúde e seguridade social.

A impactante reforma administrativa imposta no governo Collor, foi instituída com a finalidade de realinhar os imperativos orçamentários. Para isso, diminuiu a quantidade de ministérios, consumou a fusão e a extinção de organismos públicos e efetuou o remanejamento e o afastamento de pessoal. Dessa forma, articulou um verdadeiro desmantelamento da máquina pública com base na ótica de *downsizing* ou achatamento organizacional. Esse preceito afirma que a eliminação de processos e a redução dos custos operacionais servem como paradigma para reestruturar as organizações. Tem como propósito suprimir os entraves burocráticos, agilizando desse modo os procedimentos e as atividades (Costa, 2008). A conotação de imperativo orçamentário corresponde *ipsis litteris* ao ajuste fiscal responsável, que impõe ao Estado a manutenção do equilíbrio nas contas públicas e a rigorosa contenção dos gastos. Em 1994, o então ministro da fazenda Fernando Henrique Cardoso, durante o governo de Itamar Franco, atingiu a estabilidade econômica do país com a edição do Plano Real. O referido plano logrou êxito no controle da hiperinflação reinante na época, o que viabilizou a retomada da agenda de reformas.

#### 2.4.3. Reforma do estado e o paradigma gerencial

A partir de 1995, após a queda da inflação galopante, a quarta reforma administrativa teve continuidade com a fundação do antigo MARE, hoje atual MPDG, que tinha como ministro da pasta o economista Luiz Carlos Bresser Pereira. Vigorava o governo do sociólogo Fernando Henrique Cardoso, quando foi instrumentalizado o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, planejamento substancialmente baseado em experiências internacionalmente disseminadas, que apregoavam o modelo gerencial de gestão.

Antes de mais nada, o padrão gerencial pregava que a administração da *res publica* fosse regida mediante a aplicação dos mesmos ideais empregados na

gestão do setor privado. A corrente gerencialista difundia um comportamento mais empreendedor, com as transações públicas sendo arrazoadas de maneira similar a uma negociação celebrada no âmbito da iniciativa privada. Ao tomar o rumo da lógica empresarial, a administração pública assume como alvos capitais o controle dos dispêndios e o aumento na geração de proveitos, sempre visando resultados sociais eficientes (Paula, 2007).

O paradigma gerencial perpetrado no Brasil foi inspirado basicamente na concepção de duas abordagens altamente propaladas, uma advinda do Reino Unido e outra proveniente dos Estados Unidos da América do Norte. Em 1979 no governo da primeira-ministra Margareth Hilda Thatcher, conhecida como dama de ferro devido ao seu estilo de liderança, a Inglaterra assumiu a *new public management*. É uma doutrina econômica de caráter neoliberalista, embasada nas reformas administrativas ocorridas nos anos 70 e 80 no Reino Unido. Por outro lado, após 1980 despontava nos EUA, então sob a presidência do ator Ronald Wilson Reagan, a *new public administration*. A partir de 1992 essas duas teorias passaram a ser largamente disseminadas pelos *yankees* David Osborne e Ted Gaebler no livro Reinventando o governo, obra referendada como um *best seller* e valiosa orientação no plano da administração pública mundial (Fadul & Silva, 2008).

Os britânicos Ferlie, Ashburner, Fitzgerald e Pettigrew (1996) em seus estudos sobre administração pública, publicados no livro “A nova gestão pública em ação”, destacam pelo menos quatro fatores que podem ser citados como elementos formadores da *new public management*. Outrossim, esses aspectos se distanciam dos modelos tradicionais de administração pública. São eles:

- Gerenciamento do setor público de acordo com a ótica das empresas privadas, priorizando a máxima eficiência na gestão, princípio reconhecido como característica da política econômica *thatcherista*.
- A adesão ao *downsizing* e a descentralização mostram o declínio do padrão de estruturação verticalmente integrado, típico das grandes

organizações no período de 1900 a 1975. Esses preceitos promovem o aumento da terceirização; a descentralização do controle estratégico e orçamentário; a redução dos níveis de padronização; o encurtamento e o desmembramento da estrutura, visando dar maior flexibilidade a organização; a repartição entre o núcleo estratégico, onde atuam os especialistas do planejamento, em menor número, e o núcleo operacional, onde se encontram em maior número os executores das atividades.

- O alcance da excelência pelo setor público depende da absorção da teoria das relações humanas, conjunção das considerações advindas do estudo das influências geradas pela cultura organizacional. Resulta, ainda, do tratamento e da identificação das reações do agrupamento diante das mudanças e das inovações. As diretrizes dessa corrente de ideias estão adstritas a uma administração mais humanizada, apoiada no trabalho em equipe e caracterizada pelo autodesenvolvimento e pela participação, aspectos que contribuem para que a organização atinja a excelência. Diferentemente de uma hierarquia de gestão em linha, a reunião da coletividade contribui para direcionar e otimizar os esforços dos agentes. Isso os torna comprometidos com a produtividade da equipe, possibilitando que a organização alcance os seus objetivos.
- A administração pública tem como uma das suas obrigações realizar uma ampla e abrangente *accountability*, com o propósito de divulgar para os cidadãos todos os atos praticados pelo governo, assumindo, dessa maneira, uma postura de transparência. Ela tem que se revestir dos postulados empregados pela iniciativa privada, principalmente daqueles que possuem todos os atributos para gerar uma gestão de alta performance, também, no setor público. São máximas que impõem uma ruptura com as convenções retrógradas, ao passo que oportunizam elementos suficientes para dar maior legitimidade na composição de um novo formato de gestão pública.

Contudo, preservam o senso de identificação da personalidade da organização e a convergência a propósitos focados inteiramente nas missões do setor público.

Em uma resenha a respeito do famoso estudo dos consultores Osborne e Gaebler (1992) são mencionados os fundamentos que alicerçam a sintaxe da *new public administration*, um ano após o lançamento do livro, ainda sob a mesma sensação que a obra causou à época (Keinert & Silva, 1993):

- Os organismos públicos empreendedores são aqueles que muito além de programarem a aplicação adequada dos seus créditos orçamentários, também, devem excepcionalmente ser capazes de angariar os recursos precisos de forma criativa.
- Para ser catalisador o governo tem que captar de forma categórica os pressupostos da boa governança. Comumente a exiguidade de recursos, combinada ao crescimento da demanda por serviços se configura num fenômeno recorrente no horizonte do setor público. Por isso, o governo deve ter a capacidade de se reinventar e atuar com dinamismo, buscando caminhos alternativos para solucionar os diversos problemas sociais. Deve procurar e catalisar a cooperação dos propensos parceiros como fundações, grupos comunitários e instituições sem fins lucrativos, que possam com a sua aptidão estratégica atuarem subsidiariamente como prestadores de serviços públicos.
- A competitividade também é um atributo relevante na área pública, uma vez que a concorrência entre os setores público e privado, ou ainda, entre duas organizações da mesma instância, força a queda dos custos e possibilita a ampliação de inovações em favor dos usuários.
- Um governo participativo é aquele que considera a opinião de toda a comunidade. Ele propicia o acesso da população ao processo

decisório, dado que somente a comunidade tem a exata dimensão dos problemas que os afligem, tendo em vista a convivência mais aproximada e contínua dos seus membros, o que resulta em soluções mais adequadas.

- As organizações extremadamente centralizadas devem promover uma descentralização, transformando a pesada hierarquia presente nos organogramas, em equipes de trabalho. Devem estabelecer colegiados que oportunizem uma administração mais participativa tanto no ambiente interno como no externo. Ao designar grupos de trabalhos entre gestores e servidores, têm que instituir padrões de qualidade e propiciar programas de qualificação aos funcionários. Isso garantirá marcantes avanços na gestão.
- O governo não deve tão somente manifestar a sua autoridade através da instauração de políticas públicas, mas também agir sobre o mercado, visto que através da soma desses dois esforços pode atingir seus escopos de forma eficiente. Necessariamente, para intervir no mercado, o governo legitimado poderá ou não, contar com o entendimento e a cooperação do setor privado, para em conjunto salvaguardarem o abastecimento de serviços de saúde, infraestrutura, assistência social, dentre outros.
- Destacam os autores que os estados democráticos de direito surgiram para atender aos cidadãos. Na escala referencial de importância dos elementos que habitam o Estado, os cidadãos-usuários estão em primeiro lugar e na sequência vêm os agentes que os amparam. Por último vem a governança que existe para aparelhar e incumbir os agentes. Por ser orientada para os cidadãos-usuários a administração deve inovar e oferecer diferenciadas opções de serviços; oportunizar um canal para ouvir os anseios, as críticas e as opiniões da população; avaliar e aperfeiçoar continuamente a qualidade dos serviços prestados. Pelo mesmo motivo, toda vez que

o Estado repassa recursos sociais ao cidadão-usuário assume compulsoriamente a responsabilidade da *accountability*.

#### 2.4.3.1 Estágios do paradigma gerencial

Nos últimos anos, o uso do paradigma gerencial não ficou restrito unicamente a processos de privatização. Por tutelar a modernização do setor público, ele combina fundamentos, que abordam as complexidades existentes na gestão da coisa pública, no seu controle e na contínua busca pela oferta eficiente de serviços, direcionados aos cidadãos. Em virtude desse desdobramento de axiomas, dentro da movimentação dinâmica do *managerialism*, tráfegaram diversas concepções, que foram se moldando de acordo com as mutações evolutivas do processo público administrativo. Elas se concentravam em eliminar os óbices dos modelos anteriores, que ainda perduravam, todas com o mesmo propósito de estabelecer um novo paradigma organizacional que facilitasse o trabalho dos gestores e alavancasse a qualidade dos serviços. Da discussão sobre o *managerialism* emergem três estágios (Abrucio, 1997):

- Preliminarmente, o gerenciamento puro, movimento engajado as ideias neoliberais, teve como alvo o incremento da eficiência, com o intuito de agilizar o atendimento das demandas e dos anseios da sociedade. Concomitantemente visava recuperar a capacidade de investimento do Estado por intermédio da redução dos custos, da diminuição da dívida pública e do enxugamento de pessoal. Para que essas metas fossem alcançadas, o conceito de produtividade foi trazido do ramo privado para o setor público, algo que em suma se constituía em fazer mais com menos. Nesse contexto, a exata definição dos escopos organizacionais e das responsabilidades dos agentes, eram elementos essenciais para uma boa produtividade.

Outrossim, preceituava como de extrema importância o valor que os recursos públicos representam para a evolução da sociedade. Assim, quando implementados em conjunto, esses fatores se constituíam em medidas indutoras que revertem excelentes resultados à administração pública. Isso é o que enfatizava a ideologia gerencial pura. Nesse padrão os usuários dos serviços estatais eram tratados exclusivamente como financiadores do sistema público.

- O segundo estágio, impulsionou e reforçou a avaliação dos serviços prestados pelo Estado. Os usuários que anteriormente eram reconhecidos como contribuintes passaram a serem tratados como clientes consumidores. Para identificar os anseios dos clientes consumidores, dentre outros métodos, adotavam a pesquisa de opinião, com o intuito de capturar de forma pontual as carências intrínsecas aos usuários. O *consumerism* trouxe maior flexibilidade à gestão, ao assumir novos padrões de qualidade, com o escopo de satisfazer plenamente as necessidades dos consumidores. Foram introduzidos vários preceitos com o intuito de tornar o poder público mais ágil, leve e competitivo. Citam-se como exemplos a descentralização; a criação de novas linhas de atendimento; o emprego do planejamento estratégico; a difusão da concorrência entre as organizações públicas; e a utilização da teoria dos contratos, com o fito de otimizar os resultados em decorrência da melhora na alocação dos recursos. Essa visão entende o corte dos gastos e a perseguição da eficiência a qualquer custo, como algo arbitrário e contrário a proteção das necessidades dos usuários. Dessa forma, os investimentos estatais dependiam dos interesses dos públicos-alvos dos serviços, ou seja, dos clientes consumidores. Do mesmo modo, que as organizações públicas e os processos burocráticos existiam em virtude das demandas dos clientes consumidores, com o objetivo de suprir as carências e deficiências sociais.

- A *Public Service Orientation* (PSO), atual estágio do *managerialism*, reúne concepções intrínsecas ao preceito de cidadania, elementos que asseguram a integração dos cidadãos para juntos, em coletivamente, serem protagonistas das decisões públicas. A noção de cidadania transborda ideais de isonomia e de bem comum. Isso porque ela promove o acolhimento equânime daqueles que precisam do serviço público para suprirem as suas necessidades, independentemente da condição social em que se encontram. Dessa maneira, a abordagem na qual o usuário é considerado como um simples consumidor, distancia-se do senso de igualdade que deve ser dispensado a cada cidadão. Tal visão se justifica, em virtude de que alguns clientes, em detrimento dos demais, podem ser privilegiados ao receberem um acesso diferenciado e/ou um serviço de melhor qualidade. Nesse modelo, a interação do usuário com o sistema atinge seu ápice. De meros financiadores, passaram a consumidores e agora conquistam o *status* de titular da coisa pública. Assim, a ótica anterior de cliente consumidor ficou em desuso, e a conotação de cidadão foi acatada. No contexto da PSO os cidadãos são indivíduos que têm seus direitos assegurados por força de lei. Mas em contrapartida possuem obrigações para com a sociedade, como por exemplo cobrar a fiscalização da *res publica*, exigindo a reprimenda daqueles gestores que agirem com desleixo frente aos interesses públicos ou cometerem ilicitudes.

Figura 8 - Evolução do gerencialismo

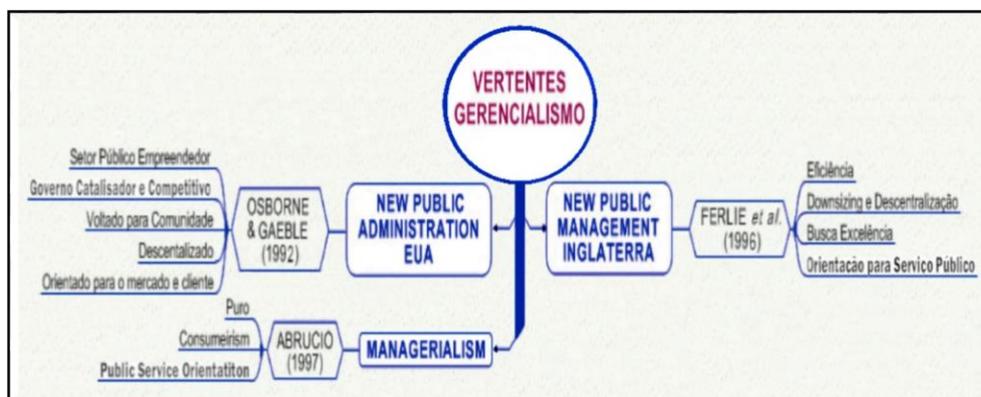
<b>EVOLUÇÃO – MANAGERIALISM</b>		
<b>PURO</b>	<b>CONSUMERISM</b>	<b>PUBLIC SERVICE ORIENTATION</b>
Economia/Eficiência/Produtividade	Efetividade/Qualidade	Cidadania, <i>Accountability</i> , Equidade
<i>Taxpayers</i> - Contribuintes	Cientes/Consumidores	Cidadãos

Fonte: Abrucio (1997, p. 12).

As premissas ideológicas da PSO despontaram com base na noção de esfera pública, que dentre outras concepções agrega temas relevantes como justiça, equidade, participação política, transparência e *accountability*. A PSO considera que a dinâmica da esfera pública deve integrar o panorama interno dos organismos público-administrativos, especialmente nos debates que medeiam a determinação das políticas públicas e a edificação do planejamento estratégico. De acordo com o filósofo e sociólogo alemão Jürgen Habermas, a esfera pública é um espaço intermediário posicionado entre o estado e a sociedade, que serve como mediador entre esses dois polos. É um local de aprendizagem social onde os cidadãos se apropriam do debate político, portavozes que são da opinião pública. Entrementes, para a consolidação da opinião pública é elementar que os direitos à liberdade de expressão, de reunião e de associação, sejam garantidos a todos os cidadãos. A partir do momento que esses indivíduos dialogam abertamente entre si, sobre interesses em comum, assuntos que dizem respeito às suas vidas e a comunidade onde convivem, constituem o chamado corpo público. Numa sociedade globalizada cada dia mais dependente do acesso *on-line* e ininterrupto às informações, são precisos variados e poderosos meios de comunicação. Dentre esses veículos estão os canais de televisão, as rádios, as revistas, os jornais, os livros e a rede mundial de computadores (*Internet*), instrumentos que atualmente configuram a chamada mídia da esfera pública.

Ao se analisar o gerencialismo e as suas variantes, percebe-se que seus fundamentos estão intimamente relacionados a teoria neoliberal. Isso porque, a partir do momento que prescreve práticas administrativas reconhecidas na iniciativa privada, para serem empregadas no setor público, reafirma o seu enfoque empresarial, onde o controle esmerado dos processos, conduz por um caminho seguro, em direção ao alcance de resultados eficientes. Desse modo, a qualidade dos serviços públicos fica submetida às condições econômico-financeiros.

Figura 9 - Vertentes do gerencialismo



Fonte: Fadul e Silva (2008, p. 4).

Em razão das evidências quantitativas e qualitativas coletadas sobre o *managerialism* no âmbito do setor público, em decorrência de investigações criteriosas dos serviços fomentados pelo Estado, nas suas diferentes áreas de atuação, dentre elas a educação, e por estar intrinsecamente ligado aos ideais da doutrina neoliberal, o paradigma gerencial suscita diversas críticas de estudiosos e intelectuais.

Na área da educação, a intervenção gerencialista, diferentemente dos modelos anteriores, não pretende simplesmente efetuar modificações na organização da escola, ou seja, apenas impor ao sistema educacional um novo formato de funcionamento. Mas, acima de tudo, visa intervir na subjetividade dos educadores, mediante a fixação de dispositivos objetivos de controle que impactam na organização educativa, na avaliação e no padrão de trabalho dos docentes. Esses mecanismos agem de forma radical e invasiva, impregnando inclusive a formação inicial e continuada dos profissionais que atuam na área educacional, moldando a criação de um novo perfil de professor e gestor escolar análogo ao de um gerente de empresa (Shiroma & Campos, 2008).

Gradualmente, os princípios gerenciais ocupam os espaços públicos profissionais, introduzindo nas escolas uma cultura corporativista. Nesta perspectiva, o gestor deve acumular as funções de captação e administração dos recursos, ser responsável pelo gerenciamento dos professores, tomar as

decisões e responder pelos acontecimentos previsíveis e imprevisíveis. Em suma, atribui-se ao gestor educacional a responsabilidade de gerir os casos e as casualidades, as emoções, os conflitos, as crises e o caos (Shiroma & Campos, 2008, p. 228 ).

#### 2.4.4. A história se repete

“A história é êmula do tempo, repositório dos fatos, testemunha do passado, exemplo do presente, advertência do futuro” de Miguel de Cervantes.

“Se quisermos progredir, não devemos repetir a história, mas fazer uma história nova” de Mahatma Gandhi.

Ao se fazer uma analogia entre as frases de Miguel de Cervantes Saavedra e Mohandas Karamchand Ghandi, citados por Ribeiro (2013), e os diferentes modelos de gestão adotados durante a evolução da administração pública, constata-se que alguns vícios sociais e desacertos administrativos continuam a ocorrer. São capítulos de uma história que se reprisam até os dias atuais, a partir do momento que o patrimonialismo, a burocracia e a desestatização despontaram. Fazem parte dessa conjuntura o emprego do patrimônio público em benefício próprio, enquadrado no crime de peculato, conforme o artigo 312º do código penal brasileiro; e a reincidência do apego demasiado ao formalismo, priorizando os meios em detrimento dos fins, algo que em certas circunstâncias não traz nenhum resultado profícuo para a sociedade. Destacam-se, ainda, o paternalismo e o apadrinhamento; as fraudes e a corrupção; e a manutenção de uma estrutura organizacional sob a égide da hierarquia, com deliberações verticalizadas que impedem a ingerência das escalas inferiores no processo decisório. E finalmente a alienação de empresas públicas estratégicas, com *know-how* desenvolvimentista e com alta capacidade na geração de dividendos, visando o entesouramento e a desestatização; e as ações de *rent-seeking* que se utilizam de ilícitos como extorsão, prevaricação e tráfico de influências. As evidências históricas revelam

que alguns dos impropérios presenciados na atualidade se repetem há longa data, algo que serve como advertência para o futuro. Em decorrência das dificuldades e dos interesses sociais e econômicos, e da abertura de novos horizontes e de mercados globalizados, os paradigmas vêm sendo idealizados cronologicamente, sem retroagir, evitando antigos erros, sempre visando uma gestão mais justa e eficiente para todos os cidadãos, contribuindo assim, para a formação dos anais da administração pública.

Pode-se comparar o Brasil, na sua escalada recente rumo ao progresso, a uma locomotiva com seus vagões, que deveriam chegar a gare com segurança, sem percalços e no horário estabelecido, satisfazendo, assim, a necessidade dos seus passageiros (cidadãos) e cumprindo com a sua missão. Lá por meados dos anos 90 essa locomotiva teria que continuar a sua viagem, mesmo com pouco combustível em seu tãnder (exíguos recursos), sair de uma profunda depressão (crise) e enfrentar um alto aclive pela frente, na busca de uma planície (equilíbrio econômico e social), onde pudesse reabastecer (angariar fundos) e se colocar novamente nos trilhos a todo vapor.

Durante os oito anos de 1995 a 2002 do espartano governo de Fernando Henrique, que rezava pela cartilha neoliberal, foi alcançada a tão almejada estabilidade econômica, sob as práxis do paradigma gerencial, a bem da verdade, a duras penas da população, com contingenciamentos, cortes de gastos públicos e baixíssimos investimentos na área social. Ao final do segundo mandato de FHC o comboio estava trilhando caminhos tranquilos, com grande opulência, resultado de anos de entesouramento. Após a transição, em 2003, ascendeu ao poder Luiz Inácio Lula da Silva, que seguiu parcialmente os ideais neoliberais da política de seu antecessor, entretanto, investindo altas doses de recursos nas áreas sociais e educacionais. A locomotiva Brasil ia a todo vapor e chegou ao auge em 2010 com o *boom* econômico, quando o PIB alcançou o índice de 7,5%, maior taxa em duas décadas. Graças a esse notável crescimento em todos os setores da economia, o país surfou nas boas ondas da estabilidade econômica por mais alguns anos, mesmo com a chegada ao governo da Presidenta Dilma Vana Rousseff em 2011.

Os dispêndios com as obras da Copa do Mundo de Futebol no Brasil em 2014 e as chamadas *pedaladas* fiscais de Dilma Rousseff causaram um rombo nas contas públicas superior a 100 bilhões de reais. Nessa época, foram divulgadas delações relacionadas a crimes de peculato e apropriação indébita de recursos públicos, dentre outros, envolvendo empresas privadas, políticos e gestores, malversações que somadas aos desperdícios de dinheiro público revelaram a ineficiência da gestão. Tais denúncias surgiam diariamente na mídia investigativa, frutos da operação lava jato do Ministério Público e da Polícia Federal, que trabalhavam em sigilo desde de 2009. A locomotiva caiu em um declive e despencou numa queda sem precedentes, atingindo novamente o fundo do poço (crise). Esses acontecimentos resultaram no *impeachment* de Dilma Rousseff e na subida ao poder do então vice-presidente Michel Miguel Elias Temer Lulia em 2016 e na prisão do ex-presidente Lula no corrente ano. Ao assumir Temer agiu com austeridade, congelando e limitando as despesas por dois decênios. A locomotiva Brasil e a sua carga, ficaram praticamente estagnadas na gare, esperando por novos tempos, novos ventos, de uma luz ao fim do túnel, de uma nova administração pública ou de um modelo de gestão justo para todos.

## 2.5. RESPONSABILIDADE SOCIAL E CONTABILIDADE

O colapso desencadeado pelas contínuas crises econômicas e exacerbado pela corrupção dos políticos e agentes públicos, pela desmoralização, pela falta de ética e por empresários inescrupulosos, são fatores que conduzem um país à bancarrota e que elevam o índice de fragilidade do Estado. Segundo o *Fund for Peace*, instituição não governamental norte-americana de ensino e pesquisa, o Brasil apresenta um índice de 68,7 no corrente ano, em uma escala com máxima de 120 pontos, sendo classificado na categoria *em risco*. Nesse cenário, o respeito às leis, a igualdade no tratamento dos cidadãos, a

transparência e a prestação de contas são ingredientes eficazes e imprescindíveis para combater as fraudes e prevenir a corrupção. A observância da *accountability* e da *disclosure* envolve a análise de dados econômicos e financeiros, que para serem quantificados, vêm a contabilidade como um método proficiente para compilar e emitir relatórios. Cabe ressaltar, que a criação de agências multissetoriais anticorrupção, que atuem especificamente no combate a esse tipo de ilicitude, é visto como algo urgente e extremamente necessário, em um Estado onde o desgoverno age de forma insidiosa. Assim, uma das funções da contabilidade é tornar pública a responsabilidade social organizacional, fortalecendo os vínculos entre a firma, a sociedade e o meio ambiente.

Para o Instituto *Ethos* "a responsabilidade social é uma forma de conduzir os negócios da empresa de tal maneira que a torne parceira e corresponsável pelo desenvolvimento social" (citado por Santos, Botinha & Leal, 2013, p. 340). O referido instituto é uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) que tem como objetivos sensibilizar, mobilizar e apoiar as organizações a gerenciar seus negócios de forma socialmente responsável, tornando-as parceiras na edificação de uma sociedade mais justa e sustentável. Segundo Alessio (2004, p. 121):

*"Ethos, palavra grega, significa estudo dos costumes, do caráter, da ciência da moral, do espírito de uma época, o tom determinante do sentimento de um povo ou de uma comunidade. Da Ethos deriva a ética como ciência do dever humano em seu sentido mais amplo, conjunto de regras de conduta do convívio entre as pessoas."*

Além das OSCIP's, também fazem parte do terceiro setor as OS's, que são organizações não-governamentais sem fins lucrativos, constituídas nas formas de associações ou fundações, beneficentes ou filantrópicas. Se as suas finalidades estatutárias assim o dispuserem, poderão atuar nas lacunas não preenchidas pelo governo ou naquelas que apresentarem alguma fragilidades

de atendimento. São entidades socialmente conscientes, logo como o Estado, mas que diferem desse, que tem a obrigatoriedade de agir.

Cada vez mais a sociedade tem cobrado do governo atitudes amplamente transparentes, exigindo que o Estado assuma integralmente os seus deveres sociais, assegurando a difusão efetiva das suas ações governamentais, através de uma linguagem coerente e acessível a maioria dos cidadãos. Nesse âmbito, verifica-se a dimensão da contabilidade socialmente responsável, ou seja, aquela que assume a política de divulgar em seus relatórios e demonstrativos os incentivos produzidos por aquelas organizações, imbuídas pela consciência social. São entidades que ao atuarem dessa maneira promovem os valores democráticos da igualdade, participação, representatividade e dignidade humana.

Na medida em que a contabilidade de que estamos falando é social, toda a trabalhadora estatística de mensuração dos agregados e de fechamento das contas tem de servir para que as autoridades governamentais, aqueles que estão em postos de comando no setor privado e a sociedade civil como um todo possam ter uma ideia mais clara dos rumos de um país e possam, assim, intervir nesses rumos, quando for o caso (Paulani & Braga, 2007, p. 5).

Como principais elementos da contabilidade social pode se citar o Balanço Social (BS) e a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), instrumentos politicamente corretos, formalizados de modo a facilitar a compreensão e interpretação até mesmo para leigos. Eles expressam a consciência daqueles empreendedores da iniciativa privada, que vêem o seu negócio como um elemento capaz de canalizar proveitos para o desenvolvimento da sociedade como um todo, e como tais, assumem a sua responsabilidade social frente às comunidades. Agindo desse modo, aspiram realizar uma gestão ética e transparente, empenhada em contribuir para a solução das adversidades socioeconômicas enfrentadas pela sociedade, respeitando e protegendo os direitos humanos. Além disso, contribuem para a melhorar a qualidade de vida e a cultura dos seus funcionários e dependentes, ao lhes oportunizar benefícios

socioassistenciais e ao lhes conceder participação nos resultados. A defesa do meio ambiente, o combate a todas formas de corrupção e o investimento de capitais próprios em ações públicas, através de convênios, são outras peculiaridades que caracterizam esses empreendedores.

No Brasil, o BS atingiu seu auge com a difusão do então diretor do Ibase o sociólogo Herbert de Souza, o Betinho. Ele defendia que paralelamente ao balanço patrimonial as empresas publicassem o BS, com o objetivo de prestar contas do que fazem "pela qualidade de vida, tanto dentro quanto fora" da organização (Paulino Neto, 1997). Atualmente, os subsídios que embasam a elaboração do BS, são elementos que contribuem vastamente para a transparência da gestão no setor privado, técnicas que também vêm sendo empregadas nos órgãos governamentais, como instrumento para medição do desempenho e do retorno social dos recursos públicos (Slomski, 2012). BS é um demonstrativo que expõe de forma cristalina as políticas administrativas empreendidas e os seus reflexos no patrimônio da empresa. Tem como finalidade evidenciar a contribuição da entidade para o processo evolutivo da sociedade, disponibilizando informações de cunho econômico e social, através de uma linguagem visual atrativa e ilustrada, que facilita a compreensão por parte dos *stakeholders* (Kroetz, 2000).

## 2.6. PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA

Em um Estado ineficaz, onde os limitados recursos são mal distribuídos, desperdiçados ou malversados, o incremento de convênios que tornam a iniciativa privada e o setor público parceiros ativos, têm se mostrado como uma excelente saída para a superação das dificuldades financeiras.

A melhoria da qualidade de vida dos cidadãos é uma aspiração universal e uma responsabilidade social do Estado, entretanto, o Estado não é o único que deve se imbuir dessa consciência, mas também as pessoas, as empresas, as

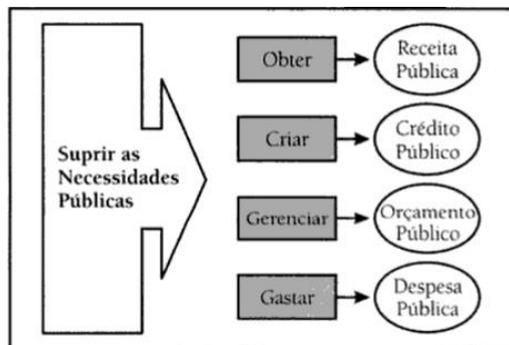
comunidades e os grupos sociais que interagem livremente na esfera pública. Portanto, todos aqueles que estão empenhados na idealização de uma sociedade coletiva e participativa. Um exemplo disso, segundo Slomski (2012) são as atividades extensionistas das instituições superiores de ensino, que oportunizam a interação entre a comunidade e os centros de pesquisa e ensino. Isso possibilita o investimento de recursos da iniciativa privada em entes públicos, favorecendo o desenvolvimento de pesquisas de qualidade e incentivando a criação de tecnologia de ponta. Nesse caso a extensão serve como um elemento de responsabilidade social, reforçando o triângulo instituição, empresa e comunidade, através da intermediação de parcerias administrativas, jurídicas e contábeis, que propiciam cursos, palestras e encontros.

Segundo Krombauer (2010) “no convênio são firmadas cláusulas e parcerias de ensino, pesquisa ou extensão de interesse de ambas as partes. No caso, a UFSM e a empresa interessada. O interesse, porém, de uma instituição como a UFSM, é viabilizar formas de estudo e pesquisa que usando os recursos recebidos pelo governo seriam impossíveis”.

## 2.7. FUNÇÕES DO ESTADO

No tocante à promoção da qualidade de vida da população, o Estado imbuído pela responsabilidade social, caracterizado que é como uma super-firma, tem o amplo poder para intervir sobre o mercado. Sobretudo tem a incumbência de desenvolver as ações orçamentárias governamentais com o objetivo de obter e administrar recursos financeiros, com vistas ao atendimento e a satisfação das precariedades públicas e o equilíbrio fiscal. As atividades financeiras precípuas do Estado estão sucintamente espelhadas abaixo:

Figura 10 - Atividades financeiras do Estado



Fonte: Jund (2008, p. 22).

Nesse contexto, o Estado interfere no mercado, visando fomentar a atividade econômica do país, através de três funções inerentes ao governo que objetivam atingir os seguintes propósitos:

Por meio da função alocativa o Estado procura investir recursos na oferta e na produção de bens públicos, que provavelmente não seriam oferecidos pela iniciativa privada. Isso garante o ajuste necessário quanto à aplicação de recursos na economia, com o intuito de corrigir as deformidades oriundas da movimentação espontânea do mercado. Podem-se citar como áreas nas quais o governo exerce controle ou regulação: as telecomunicações, a infraestrutura de transporte, a siderurgia, a energia elétrica e a petroquímica.

De acordo com a classificação de Musgrave (1973) a função alocativa dos recursos envolve o atendimento das necessidades sociais e meritórias. As necessidades sociais independem da contribuição direta do indivíduo e são direitos usufruídos sem distinção e em quantidades idênticas por todos os cidadãos. O seu usufruto não está sujeito a algum pagamento, como por exemplo, proteção contra a agressão estrangeira e a garantia dos direitos legais a propriedade, a justiça e a segurança pública. As necessidades meritórias são aquelas atendidas de forma parcial pelo setor privado, mas em virtude da alta demanda, inclusive daqueles que não tem condições financeiras para arcar com o pagamento dos serviços, o Estado tem a obrigação de custear serviços como saúde curativa e preventiva gratuita, educação gratuita, habitação de baixo

custo e distribuição de medicamentos. É interessante se destacar que num país capitalista onde prevalece o livre mercado, o suprimento das necessidades meritórias possuem um custo, determinado pelas empresas. Assim, o indivíduo ao escolher o benefício gratuito gerado pelo Estado, estará obtendo uma renda econômica, conceito diretamente relacionado ao presente estudo.

Já a função distributiva intercede sobre os meios que contribuem para a melhoria do grau de distribuição de renda, conforme os valores, premissas e crenças culturais de cada sociedade, que influenciam esse processo. Essa função estatal mantém um estreito vínculo com o sistema tributário e a transferência dessa arrecadação. No Brasil isso se dá mediante ações compensatórias como salário mínimo, bolsa-família, doação de cestas básicas, aposentadoria aos 65 anos, renúncia fiscal, proteção tarifária, adoção de políticas subvencionistas, enfim medidas que contribuem para a redistribuição de renda, em suma subtraindo de uns e distribuindo a outros.

A alta concentração da renda é um problema sobre o qual o Estado tem toda a jurisdição, podendo empregar o seu poder de ingerência, através da implementação de políticas governamentais redistributivas mais efetivas, como forma de abrandar a desigualdade social extrema. Um exemplo disso é o IGF previsto no artigo 153º, inciso VII da CF, que, entretanto, por não ter sido regulamentado, não é exercido pela união. Isso provavelmente em virtude do prevalecimento de poderosos interesses econômico-financeiros, antissociais, escusos e ocultos, que atuam contra o andamento dessa legislação.

Muito embora, o Estado venha agindo com o intento de minimizar a má distribuição de renda, deste que é o maior problema do país, não vem obtendo êxito. O IBGE com base na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) contínua, divulgou no corrente ano, que o volume de rendimento real domiciliar em 2017 perfaz a monta de R\$ 263,1 bilhões. Destacou que 43,3% desse montante, ficou nas mãos de apenas 10% da população, detentores que são das maiores rendas. O mais grave, ainda, é que os 10% com menores proventos, detém apenas 0,7% dessa renda. Conforme Cimar Azeredo, coordenador da pesquisa, os números demonstram que a desigualdade é muito

grande no país: ao separarmos a população da mais baixa à mais alta renda, e pegarmos metade dela, veremos que a média de rendimento dos 50% que perceberam menos é de R\$ 754,00, valor 36,1 vezes menor que o ganho daqueles que receberam os maiores proventos, que atingiu os R\$ 27.213,00 (Oliveira, 2018).

A última função do estado é a estabilizadora, que objetiva a manutenção da estabilidade econômica mediante o emprego de políticas macroeconômicas, que visam fomentar e garantir níveis aceitáveis de pleno emprego, política de preços, ausência de inflação e balança de pagamentos.

## 2.8. AVANÇOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública é uma ciência social aplicada, que além de suprir o governo de informações gerenciais, possibilita a obtenção de níveis satisfatórios de eficiência na gestão. Serve, outrossim, para prestar contas à população dos atos praticados pela administração pública. Por isso, em um Estado democrático de direito e socialmente responsável, o ardiloso artifício da contabilidade *criativa* é algo descabido. Esse subterfúgio visa sobrevalorizar ou subestimar resultados com o intuito de induzir a esfera pública a acreditar que a economia se encontra em boa situação. Tal desvio contabilístico, até certo ponto, observa o conceito de *compliance*. Contudo, viola postulados e fere a princípios éticos da ciência contábil, que prezam pela correta evidenciação e pela fidedignidade das informações, a chamada *disclosure*.

Na última década, a contabilidade pública brasileira, doutrina entalhada para controlar as contas públicas, têm sofrido singulares avanços. Em conjunto com a administração pública, apoiam os gestores rumo a uma gestão eficiente. São exemplos dessas mudanças a adesão às normas internacionais de contabilidade e o novo plano de contas aplicado ao setor público. Esses eventos elevaram o grau de relevância, representação fidedigna, compreensibilidade,

tempestividade, comparabilidade e verificabilidade das RCPGs, revelando a busca pelo aperfeiçoamento e a adaptação da ciência frente aos desafios da globalização.

A publicação da Lei nº 11.638/2007 foi o marco inicial da gradual aderência do Brasil as normas internacionais de contabilidade. Posteriormente adveio a Resolução nº 1.156/2009 do Conselho Federal de Contabilidade que prescreve que em virtude do impacto da globalização na economia as Normas Brasileiras de Contabilidade devem convergir para os padrões internacionais da *International Financial Reporting Standards* IFrs publicados pela *International Accounting standards Board* IASB.

Ante a convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicáveis ao setor privado, as normas específicas ao setor público, também acolheram os critérios internacionais de contabilidade, a partir da aprovação da NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016. Esse marco respaldou a confluência da escrituração pública aos preceitos internacionalmente reconhecidos, com base no pronunciamento intitulado *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo IPSASB da *International Federation of Accountants* IFAC.

Com a conversão às normas internacionais de contabilidade, tornou-se possível a comparação dos resultados de uma organização empresarial do exterior, com uma do mesmo ramo no Brasil, o que anteriormente era impraticável, devido aos critérios contábeis diferenciados praticados no país. Possibilitou, também, a consolidação das informações contidas nas demonstrações contábeis, de maneira mais precisa, devido a padronização dos dados entre as nações, facilitando a confrontação de índices extraídos na análise de balanços de entes internacionais. Assim sendo, a contabilidade governamental, caracterizada pela total padronização dos seus Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público, deve atender ao critério da comparabilidade, conforme previsto nos itens 3.21 a 3.25 da NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016. Além de estipular os critérios para a elaboração e a divulgação das informações contábeis de

contexto geral, a NBC TSP estrutura conceitual prevê que os RCPGs gerados pelas entidades do poder público, devem subsidiar a avaliação da seguinte questão, dentre outras: se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz. Nascimento (2007, p. 44) assim esclarece:

O termo harmonização contábil diz respeito à adequação da contabilidade de diversos países aos preceitos e regras de uma mesma norma ou conjunto de normas, ou às práticas contábeis mundialmente aceitas, em um consenso, ou ajuste das diferenças porventura existentes, e não sob uma imposição. Com a contabilidade governamental não é diferente, à medida em que, cada vez mais, há a necessidade de comparação entre as finanças públicas dos diversos países para que existam parâmetros que permitam verificar o desempenho de cada um deles.

Outro evento que merece destaque é o fato de que desde de 2013 nos municípios e nos estados da federação, e a partir de 2015 na esfera federal foi adotado o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público que objetiva a consolidação das contas dos três níveis de governo. Com uma visão mais abrangente do patrimônio público, reconhece a convergência às normas internacionais de contabilidade pública e ratifica a obrigatoriedade de escrituração das despesas com depreciação, provisão, avaliação e reavaliação dos imobilizados dos entes públicos, práticas que anteriormente não eram realizadas nas três esferas governamentais. Ele representa um grande passo para o registro concreto dos custos no âmbito do setor público brasileiro, além disso, reitera a efetiva aplicação do que a teoria contábil já previa a princípio.

Para Feijó e Ribeiro (2014, p. 258) o objetivo maior da consolidação das contas nacionais é publicar um Balanço do Brasil. Para isso, deve-se antes atentar que o Estado brasileiro é uma Federação composta dos seguintes entes: União, Distrito Federal, Estados e Municípios. A União é a responsável legal pela consolidação de todas as contas da Federação. No entanto, não se pode esquecer que este é um processo grandioso, do qual a União é a coordenadora, mas que não terá êxito se todos os outros entes não cumprirem o seu papel

legal de corresponsáveis pela consolidação das contas do Setor Público Nacional.

## 2.9. CUSTOS E PROVEITOS

Custo e proveito são elementos valiosos quando a tomada de decisão envolver a deliberação sobre quais os investimentos deverão ser realizados, tanto no setor público como no privado. São dois pesos de uma mesma balança que devem ser considerados, para que a geração de proveitos de forma eficiente e direcionada ao público-alvo se concretize com eficácia. O Estado possui como o seu principal alvo o cidadão contribuinte, que assim como um acionista de uma empresa privada, deseja angariar proveitos. O acionista espera que a empresa amplifique os seus dividendos, ao gerir de forma eficiente os negócios. Por outro lado, o estado tal qual uma organização da iniciativa privada, objetiva maximizar o retorno dos tributos arrecadados em prol da sociedade.

Esse ponto de vista gerencial, que compara um acionista que almeja auferir lucros, a um cidadão que expecta receber benefícios sociais, considera que o Estado e suas entidades podem ser administradas como uma empresa. Com base nesse princípio, o Estado poderia comprar os serviços, tendo, contudo, que desembolsar os pagamentos. Entretanto, caso ele decida constituir os serviços, terá que arcar com os custos derivados da contratação de trabalhadores, da compra de materiais de consumo e dos investimentos em obras para a edificação do espaço físico necessário.

Eis a questão! Em gerenciar a produção através de um empreendimento organizacional particular ou transacionar diretamente com o mercado. Todavia, de acordo com o que elucida Coase (1937), toda vez que os custos de mercado se apresentarem maiores, que aqueles estimados para se investir numa cadeia completa de fabricação, deve-se optar pela produção através de

uma organização. Notadamente a recíproca da presente afirmação é verdadeira e também é bivalente, pois assim como vale para uma organização empresarial, vale para os órgãos do setor público.

Para ilustrar as diferenças entre proveito, receita e recebimento, e entre custo, despesa e pagamento, a figura abaixo traz a assertiva popularizada pelo Economista Milton Friedman. Teve sua origem nos *saloons* do velho oeste norte-americano, onde se ofereciam refeições de *cortesia* para aqueles que adquirissem bebidas. Obviamente que a refeição não era totalmente gratuita, pois o seu custo estava incluído no preço das bebidas. Esses elementos são essenciais na discussão sobre o resultado econômico dos entes públicos.

Figura 11 - Custos e proveitos

**“Não há almoços grátis!”**  
*Milton Friedman*  
(Economista, Vencedor do Prêmio Nobel)

Em termos econômicos, “não há almoços grátis” significa que a cada proveito corresponde um custo.

**Proveito ≠ Receita ≠ Recebimento**

- Proveito = Geração de um recurso
- Receita = Instituição do direito de receber
- Recebimento = Ato efectivo de receber

**Custo ≠ Despesa ≠ Pagamento**

- Custo = Consumo de um recurso
- Despesa = Instituição do dever de pagar
- Pagamento = Ato efectivo de pagar

Fonte: adaptado de Salema (2006).

Tal expressão se enquadra ao contexto da manutenção das atividades executadas pelo IFFar, entidade pública inteiramente gratuita, que não possui receitas educacionais, pois não cobra anuidades para prestar os serviços. Entretanto, de imediato se percebe a existência de custos para a conservação da estrutura de ensino envolvida e de que alguém os provém, para que outros tenham direito a um proveito de forma *gratuita*. Os recursos para as ações governamentais que beneficiam a sociedade de modo isonômico se originam da contribuição de tributos por parte de todos os cidadãos. Dessa maneira, fica identificado quem paga a conta. O montante recolhido serve para suprir as

necessidades sociais, aportes que são distribuídos para as unidades gestoras, dentre elas o IFFar, mediante prévio orçamento. O financiamento das atividades de ensino está garantido no capítulo III, seção I, da Constituição Federal do Brasil.

Com alusão ao gerenciamento de custos, Masayuki Nakagawa (1991, p. 35) em sua obra *Gestão Estratégica de Custos* esclarece que “embora os gestores já tenham começado a dominar satisfatoriamente as tecnologias avançadas de produção e, na maioria dos casos, com muito sucesso, a controladoria ainda não tem sido capaz de colocar a sua disposição um sistema de gestão e mensuração de custos igualmente eficiente e eficaz.” Como visto, para que se obtenham informações fidedignas e resultados satisfatórios é primordial a coexistência de um sistema de controle de custos confiável que providencie a extração de dados precisos. Continuando, Salema (2006) fala sobre o registro dos custos, expondo a diferença desses para com os proveitos.

Quando determinado bem for consumido e/ou aplicado no processo produtivo de forma irreversível dizemos que ocorreu um custo. Assim a concepção de custo envolve o sacrifício total ou parcial de um recurso. A inexistência de elementos que comprovem os custos é algo comum de ocorrer, pois várias empresas não possuem o hábito de registrar os consumos ou gastos com produtos. Quando produzimos determinado bem dizemos que temos um proveito. Por isso, a partir do instante que for possível se quantificar um produto isolado e transacionável, pode-se falar em proveito. Nesse sentido, o proveito fortalece a formação de riquezas.

## 2.10. CONTROLE DE CUSTOS

Reconhecidamente o controle permanente dos custos é um dos fatores elementares para que uma organização pública ou privada atinja seus objetivos com êxito. Em um empreendimento comercial ou industrial é com base nos

custos que são determinados os preços de venda e o lucro pretendido por unidade transacionada. Portanto, numa empresa industrial o registro dos custos em todas as fases da produção é imprescindível, a fim de que se possa aferir lucratividade no negócio empreendido. Da mesma forma, em uma organização pública, o controle dos custos possibilita o monitoramento de quanto custa ao Estado cada serviço prestado. Contabilmente, em uma organização empresarial quando as receitas são confrontadas com as despesas e os custos, determina-se se o investimento está apresentando um retorno positivo ou negativo, *i.e.*, lucro ou prejuízo. Tal postulado se adapta ao âmbito das instituições públicas, sendo útil para verificar se a aplicação dos recursos públicos atende a níveis satisfatórios de economicidade e eficiência (Slomski, 2010). Outrossim, serve para se estipular a capacidade de autossustentabilidade de um órgão público, assim como, uma organização da iniciativa privada. Em um empreendimento privado a sustentabilidade pode ser compreendida como o poder de retroalimentação da firma, ou seja, a competência de gerar lucros e de reinvesti-los no próprio negócio, buscando o progresso do investimento e a manutenção da vida da empresa. Para determinar o momento que passará a ter lucros em detrimento dos seus desembolsos, a organização faz uso do preceito do ponto de equilíbrio. Nesse caso, quantas unidades deverão ser vendidas, necessariamente, para cobrir todos os custos e despesas, e a partir desse ponto de corte, tudo que se auferir será lucro.

É uma verdade absoluta que os acionistas e os empresários da iniciativa privada não querem ter perdas nem prejuízos em seus negócios, assim como, os *taxpayers* e os cidadãos contribuintes de impostos ao erário, não gostam de ver suas contribuições desperdiçadas. Esperam que as verbas não sejam mal aplicadas, sendo desviadas de suas metas. Desejam que os recursos sejam empregados para suprir as carências da população e não serem furtadas ou fraudadas, sem trazerem nenhum benefício concreto em retribuição a enorme carga tributária imposta. Nesse sentido, proposições como as citadas ao final

do parágrafo anterior, podem ser transportadas para o ambiente estatal. São técnicas de gestão introduzidas pelo paradigma gerencial.

Faz-se pertinente, neste parágrafo, revelar que o controle dos custos no âmbito das organizações públicas civis brasileiras está debutando. Tal controle gerencial reassumiu a posição de relevância a partir da convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade. O grande marco dessa reassunção, culminou na criação do Sistema de Informações de Custos, o SICsp, pela Secretaria do Tesouro Nacional. O sistema está em fase de implementação, e em um curto prazo de tempo estará completamente disponível a todas as unidades gestoras do país. É conveniente destacar que para a elaboração da peça contábil intitulada DRE, núcleo do corrente estudo, é basilar a preexistência de um sistema de controle de custos sólido e abrangente. A criação de um sistema que facilite a extração detalhada das informações de custos, diretamente do seu banco de dados, está prevista em norma específica.

Historicamente, o manejo dos custos recebe pouca atenção por parte dos gestores públicos, apesar dos postulados, ordenamentos contábeis e da legislação vigente, determinarem o acompanhamento e o contínuo registro dos dispêndios públicos, a fim de atender a preceitos como o de *accountability*. Ações dessa natureza sempre foram proteladas pelos agentes públicos, na espera de que o governo federal tomasse a frente do processo. Todavia, a inexistência de um subsistema de custos de ampla abrangência ou a falta de fiscalização pelos órgãos competentes, não justificam de forma alguma o descumprimento dos preceitos contábeis. Porém, a partir do corrente ano a questão do controle de custos começou a deslanchar, pois a obrigatoriedade dos registros atingiu a sua fonte, ou seja, o Siafi, o que propicia o cômputo de informações seguras e fidedignas.

Reitera Slomski (2012) que o emprego do controle de custos na área da administração pública ainda se encontra em fase complementar de implementação. A Lei da Responsabilidade Fiscal é a principal responsável por trazer novamente esse assunto para a berlinda, reavivando o interesse dos

profissionais de contabilidade, gestores públicos e pesquisadores. O referido controle tem significativa importância, pois possibilita ao gestor ver com exatidão o quanto custa o serviço oferecido ao cidadão.

Cabe destacar, neste íterim, que o exército brasileiro à frente de seu tempo, é uma das organizações que apresentam os maiores avanços no controle de custos. Isso porque a partir de 2008 implantou um sistema desenvolvido pela sua área de tecnologia da informação, o Siscustos, estruturado com base no conceito de centro de custos. O Comando da Aeronáutica é outro órgão militar, que tem envidado esforços para efetivamente realizar o controle de seus custos, mediante o SICComaer Sistema de Informações de Custos do Comando Aéreo. Entretanto, a Aeronáutica está aderindo ao SICsp, devido a essa plataforma apresentar uma interface mais moderna.

## 2.11. EVOLUÇÃO DO CONTROLE DE CUSTOS

O controle de custos é um fator elementar para o alcance da eficiência no setor público. Assim, é oportuno realçar a evolução da contabilidade de custos na administração pública brasileira, que se desenrolou de acordo com os seguintes marcos históricos, ao longo de sua trajetória até os dias de hoje:

- Artigo 99º da Lei nº 4.320/1964 que estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

“Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

- Artigo 79º do Decreto-lei nº 200/1967 que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

“A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

- Artigo 137º do Decreto nº 93.872/1986 que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

“A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

- Artigo 50º § 3º da Lei Complementar nº 101/2000 que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

“A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

- Inciso V do artigo 15º da Lei nº 10.180/2001 que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento, de Administração Financeira, de Contabilidade e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

“O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”.

- Inciso XIX do art.7º do Decreto nº 6.976/2009 que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

“Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

- Item 1 dos objetivos, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.366/2011 que aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

“Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICsp)”.

- Terceiro parágrafo das considerações e artigo 1º da Portaria nº 157/2011 que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal - SICsp do poder executivo.

“Considerando a necessidade de manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, estabelecida na forma do inciso XIX do art.7º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal”.

Cabe ressaltar que os resultados das políticas governamentais de controle de custos, começaram a ser sentidas significativamente a partir de 2015 com a criação pela STN do sítio Tesouro Transparente. Ele hospeda o portal de custos, plataforma *online* que disponibiliza a consulta pública dos recursos consumidos pelos órgãos do governo federal. Apesar da existência de todo um conjunto de regramentos, como identificado acima, desde o ano de 1964, os registros das informações de custos somente tiveram seu início, na prática, a partir do mês de março do corrente ano. Foi quando o Siafi passou a exigir das unidades gestoras o lançamento contábil nos centros de custos específicos.

## 2.12. SISTEMA DE CONTROLE DE CUSTO

Como a formalização da DRE tem como fonte as informações de custos registradas pela escrituração do IFFar, instituição alvo do corrente trabalho, é relevante se tratar a respeito dos sistemas de custeamento utilizados pelos entes públicos federais, bem como, dos aspectos iminentes ao controle do erário.

Destarte, ao se discorrer sobre o gerenciamento de recursos na administração pública federal é impossível não se falar do Sistema Integrado de Administração Financeira Siafi e seus sistemas estruturantes. Bem como das demais plataformas de informações, criadas e empregadas pelo governo para o registro e para a compilação dos dados úteis para o controle das ações do Estado. Feijó, Pinto e Mota (2009, p. 19) elucidam que “Siafi é o sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da União.”

Continuando Feijó, Pinto e Mota discorrem a respeito do motivo que conduziu o governo a estruturar as funções estatais de planejamento, controle e execução com o propósito de facilitar e agilizar o acesso às informações, apoiando-se em revolucionárias tecnologias de informação e comunicação. Em conformidade com os modelos de gestão discutidos no presente estudo, o governo ao digitalizar os procedimentos burocráticos, reduziu os custos incorridos e desencadeou uma mudança absoluta na maneira de formalizar os processos no âmbito das unidades gestoras. Até mesmo as transações que antes demandavam trocas de correspondências físicas e de documentação impressa, ao se tornarem eletrônicas, provocaram a queda das despesas.

Com o objetivo de ter o controle de todas as atividades relacionadas ao ciclo de gestão dos recursos públicos, o Poder Executivo Federal teve que se organizar sob o aspecto normativo, administrativo e tecnológico. Assim, a Lei Federal nº 10.180/2001 organiza sob a forma de sistemas as atividades de planejamento e orçamento, de administração financeira, de contabilidade e de controle interno do Poder Executivo Federal. Pela sua natureza e complexidade, esses sistemas

organizacionais tiveram que ser apoiados por estruturas administrativas e sistema informatizados(Feijó, Pinto & Mota, 2009, p. 19).

Atualmente o SICsp é o sistema de controle de custos empregado pelo governo federal, embora não esteja disponível para todas as unidades gestoras. É uma ferramenta moderna que se apropria dos atuais paradigmas de controle, adotando um enfoque mais estratégico e identificado com o novo papel do setor público, frente aos recentes desafios como a exiguidade de recursos. Possibilita a apuração das eventuais dificuldades enfrentadas no momento da prestação dos serviços, facilitando a sua correção e o seu aprimoramento. Além disso, viabiliza a sondagem da eficiência, eficácia e economicidade, ao permitir a análise dos gastos públicos. Em seu primeiro estágio o SICsp foi disponibilizado em um *site* na *internet*, com acesso restrito a servidores dos órgãos superiores da administração pública federal. A partir de janeiro de 2015 foi deslocado e passou a integrar o tesouro gerencial. O tesouro gerencial é um sistema de geração de relatórios gerenciais com base em informações do SIAFI. Segundo a STN o SICsp é um *data warehouse*, *i.e.*, um armazém ou um depósito, abastecido por dados extraídos dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tais como Siape, Siafi e Siop. Serve para a geração de informações compiladas, que embasam a tomada de decisões governamentais corretas, tendo em vista a alocação eficiente dos recursos públicos.

O SICsp considera o método de custeio direto para o controle das informações de custos, muito embora a NBC T 16.11 não especifique qual o critério deve ser adotado. De acordo com os princípios da contabilidade o SICsp acata o entendimento de que o fato gerador do custo se consuma no segundo estágio da despesa pública. Assim, o momento exato para que o Siafi seja alimentado com as informações de custos é na etapa da liquidação. O SICsp como banco de dados, em pouco tempo, aparelhará a avaliação dos resultados estatais, viabilizando a comparabilidade dos indicadores de desempenho das entidades públicas entre si, fazendo com que as instituições se sintam provocadas a melhorar seus índices de governança. Nesse sentido Slomski

(2012, p.15) ressalta o valor estratégico do setor de controladoria, àquele responsável pelo controle dos custos, dentre outros, de suma importância para a organização:

Assim, penso que controladoria poderia ser sinônimo de concerto musical, ou seja, é aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia (reunião de vozes, de sons, consonância perfeita de instrumentos). Num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) - onde todos os instrumentos toquem de maneira isolada, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade.

### 2.13. O RETORNO ECONÔMICO

A mensuração do retorno econômico, representa um tema dinâmico e revolucionário para a administração pública brasileira. É um paradigma de vanguarda, uma vez que mediante a confrontação entre a receita econômica e os custos efetivamente realizados, permite determinar a ocorrência de um resultado excedente, deficiente ou ainda equilibrado. Dessa forma, quando as receitas ultrapassam os gastos, fica demonstrado que a entidade apresenta eficiência em suas ações, retratando economia aos cofres públicos. O resultado nulo de menor frequência ocorre quando os ingressos se igualam aos dispêndios.

Destarte, para uma completa assimilação da definição de resultado econômico, tendo em vista que o paradigma gerencial preconiza que as entidades públicas devem se valer das noções administrativas oriundas das organizações empresariais, deve-se traçar um paralelo entre as óticas encampadas pelos setores público e privado, sem esquecer que eficácia e eficiência guardam uma certa correlação.

Numa organização privada, o resultado econômico equivale à variação do patrimônio em um determinado período de tempo. É reconhecido como o melhor indicador do grau de eficácia da empresa, em razão da sua capacidade de retratar, de forma apropriada, os impactos decorrentes dos coeficientes de produtividade, eficiência, satisfação, adaptabilidade e desenvolvimento, reputando inclusive a sinergia entre eles. É denominado econômico já que para apurar o seu resultado incorpora, além de outros itens, o custo de remuneração do capital do acionista, tendo como eixo cardeal o axioma do *custo de oportunidade* (Cornachione, Reginato, Parisi, Nascimento & Valentina, 2011).

No âmbito estatal, o resultado econômico evidencia o ganho auferido em virtude das políticas públicas adotadas. Ele possibilita aos gestores e aos cidadãos, apreciarem de forma objetiva se o capital público empenhado nos programas governamentais, está gerando proveitos à sociedade, ou seja, se o retorno é superior aos recursos consumidos. É um indicador elementar que espelha as atividades ou serviços que agregam maior valor à sociedade, bem como, aquelas que somente dependem recursos e não trazem um grau de retorno condizente ao montante investido, onerando inutilmente o erário (Silva & Crozatti, 2013).

De fato, conforme Slomski (2010), o governo para certificar a eficiência de suas ações deve assimilar a doutrina do resultado econômico, que admite como um dos seus componentes a receita econômica, que por sua vez absorve a noção de *custo de oportunidade*. O Estado na qualidade de administrador dos atendimentos proporcionados à sociedade, a exemplo de uma organização da iniciativa privada, deve atestar que os serviços prestados, estipulados com base nos preços de mercado, cobrirão os seus custos e as suas despesas. Tal parâmetro de medida, serve para que o Estado determine se a manutenção dos serviços, com recursos dos cofres públicos, são economicamente viáveis, em contrapeso com os preços do mesmo tipo de serviço, praticados a nível de mercado. Nessa perspectiva, nota-se um certo elo com a noção de orçamento público, onde as despesas são fixadas com base na estimativa das receitas, ou seja, de acordo com aquilo que o governo espera arrecadar dentro de um ano.

A DRE tem como fundamento histórico o artigo 85º da Lei nº 4.320/1964, o qual define que as operações contábeis governamentais deverão ser: “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. ”

Com o intuito de materializar contabilmente um esboço sintético que cumprisse com o estipulado no supracitado artigo e que viabilizasse a mensuração do resultado econômico, surgiu em 1996 o protótipo da DRE, fruto da dissertação apresentada à USP pelo Doutor Valmor Slomski. Em 2008 com o intuito de regulamentar a evidenciação do retorno econômico auferido pelas ações do setor público, o CFC através da Resolução nº 1.133 que aprovou a NBC T 16.6 das Demonstrações Contábeis, introduziu formalmente entre elas a DRE. Em 2009 através da portaria nº 749 da STN foi incluído um novo anexo a Lei nº 4.320/1964, o de número 20 com o título de DRE, enfatizando o caráter discricionário quanto a sua elaboração por parte das entidades públicas. Atualmente, após algumas alterações nas normas contábeis a DRE foi transposta e está vigorando na NBC T 16.11, aprovada pela resolução CFC nº 1.366/2011, que trata do subsistema de informação de custos do setor público. A portaria STN nº 665/2010 ab-roga a portaria STN nº 749/2009, mas atualiza e reafirma a DRE, destacando que “a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos”. Isso endossa a aplicabilidade da DRE junto às organizações de educação pública e nos demais organismos que compõem o setor público.

Ao se interpretar a consideração acima tecida pela STN, identificamos a contabilidade pública como ciência capaz de traduzir de maneira contumaz e tangível os elementos disponíveis em seus registros, controles, relatórios, papéis de trabalho e demonstrativos. Ela evidencia de forma clara, objetiva, detalhada e sintética se os recursos públicos arrecadados estão sendo

investidos integralmente na satisfação das necessidades sociais, sobretudo, com eficiência e economicidade. Consoante a NBC TI 01, aprovada pela resolução CFC nº 986/2003 e alterada pela resolução CFC nº 1.329/2011, “os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas obtidas no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações”.

#### 2.14. RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

Receita pública, receita econômica e receita diretamente arrecadada são três ingredientes indispensáveis para a apuração do resultado econômico de uma entidade. Essas concepções possuem diferentes teores que precisam ser devidamente identificados e assimilados, uma vez que qualquer imprecisão desses dados no momento da elaboração da DRE podem influenciar no resultado econômico. Os demais elementos que figuram na DRE são os custos, os gastos e as despesas públicas efetivamente despendidas. O Instituto Farroupilha não possui receitas públicas operacionais, mas recebe recursos financeiros provenientes da distribuição da arrecadação, correspondente a sua fatia no orçamento fiscal e da seguridade social da União.

“As receitas públicas podem ser genericamente definidas como qualquer recurso obtido durante um dado período financeiro, mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão a seu cargo” (Albuquerque, Medeiros & Silva, 2008, p. 219). São compostas pelas contribuições compulsórias, estipuladas em lei, dos cidadãos e da sociedade para o Estado, e tratadas na contabilidade pública pelo título de receitas orçamentárias. A receita pública é diferente da privada, pois não depende da entrega de materiais ou da contraprestação direta de serviços.

Meirelles (2000) ratifica esse enfoque, definindo receita pública como o montante de recursos financeiros que ingressam no erário, provenientes das

mais variadas fontes, a fim de suprir as despesas e os créditos adicionais do orçamento.

Na sequência temos a receita econômica, que no âmbito dos órgãos públicos envolve a premissa de *custo de oportunidade*. Esse custo equivale àquele proveito perdido à custa de uma aprezada preferência. Assim, se por um ângulo identificamos as vantagens logradas pela opção escolhida, por outro, podemos sopesar equitativamente os proveitos que a alternativa preterida produz. Em cifras, a receita econômica de uma entidade pública, corresponde a operação de multiplicação do *custo de oportunidade* pelo quantitativo dos serviços efetivamente prestados.

Para isso, *custo de oportunidade* é o valor de um bem ou serviço de que se prescinde. De acordo com Baker e Jacobsen (1984, p. 10) “custo de oportunidade é o custo resultante de uma alternativa a qual se tenha renunciado.”

Esse é um conceito costumeiramente chamado de econômico e não-contábil, o que em si só explica, mas não justifica, o seu não muito uso em contabilidade geral ou de custos. O custo de oportunidade é um custo verdadeiro, no sentido de representar quanto está sendo o sacrifício da empresa em investir nesse empreendimento, e não em outro. Obrigatoriamente tem que ser levado em consideração nas análises para tomada de decisões. (Martins, 2003, p. 170).

Alguns aspectos vinculados à ação de “escolher” servem como critérios básicos para parametrizar a definição de *custo de oportunidade*:

1. A princípio uma escolha se caracteriza pela presença mínima de duas alternativas.
2. Em uma tomada de decisão de caráter optativo, tipificado como de simples escolha, toda vez que se opta por uma das alternativas, a outra, elementarmente, será desprezada em virtude de (*n*) fatores, entre eles o custo.
3. O ser humano por agir racionalmente está condicionado a sempre escolher a melhor opção para si.

4. O agente público obrigatoriamente e, além disso, por responsabilidade social deve escolher a melhor e mais adequada opção para o suprimento das carências da sociedade.

Serve como referência, o caso de um acadêmico que tem dois caminhos a seguir: estudar em uma escola pública, integralmente gratuita, na qual ainda poderá obter uma bolsa auxílio transporte, a exemplo dos Institutos Federais, ou em uma escola particular, onde terá que assumir as mensalidades pelas horas-aula recebidas e arcar com as despesas de locomoção. Ele decide, então, frequentar a escola pública. Esse é apenas um dos episódios que atestam os parâmetros supracitados. Nesse caso, o *custo de oportunidade* corresponde ao aporte que o aluno teria que desembolsar para cobrir as mensalidades e as passagens se porventura optasse por estudar numa escola privada.

Analogicamente a noção de *custo de oportunidade* mantém uma conexão com a expressão *time is money*. Se conjecturarmos que ao invés de usufruirmos de um determinado período de tempo ocioso, pudéssemos utilizar este intervalo para o empreendimento de uma atividade que garanta ganhos extras, teremos a clara convicção de que estamos abdicando de obter algum rendimento. Assim, o termo *custo* se refere a uma opção pelo gasto de menor ou maior valor e o termo *oportunidade* a uma escolha que pode ou não ter caráter financeiro, ou seja, usufruir do tempo disponível para uma reunião com os amigos ou permanecer em casa e assistir televisão.

Então, onde se insere o preceito de *custo de oportunidade*, no caso em estudo? Como as organizações públicas se diferenciam das privadas por prestarem serviços integralmente gratuitos, fica explícito, nessa perspectiva, que as entidades privadas auferem receitas operacionais enquanto as públicas não. Nesse caso, o *custo de oportunidade*, elemento base para a determinação da receita econômica, envolve o montante das receitas educacionais preteridas pelo IFFar, em troca do recebimento de recursos públicos orçamentários distribuídos via orçamento. Para tanto, sobre o tema corroboram Catelli, Parisi, Santos & Almeida (2001, p. 90):

O valor dos serviços educacionais prestados por uma escola pública gratuita tem como parâmetro de comparação o melhor valor de mercado praticado por escolas privadas para serviços similares. Essa comparação pode indicar ao gestor público as formas mais eficazes de se produzir um serviço para a sociedade.

Por último, temos as receitas diretamente arrecadadas, título conferido àqueles réditos, basicamente não operacionais, cuja a arrecadação não emana da atividade-fim do órgão. São recolhimentos que beneficiam integralmente o próprio arrecadador. Esses valores correspondem aos recursos próprios de cada órgão ou fundo, seja ele ligado à administração direta ou indireta. Cada unidade arrecadadora deve prever, inclusive o Instituto Farroupilha, com base na média do último triênio, os montantes que serão arrecadados e onde os mesmos serão despendidos no ano subsequente. A estimativa é encaminhada a SPO do órgão superior, para inclusão no orçamento que compete à entidade que realizou os recolhimentos. Os valores financeiros diretamente arrecadados são obrigatoriamente depositados na conta única da União, através de GRU onde consta o código de identificação do órgão favorecido. Após a compensação os valores são liberados diretamente na conta de limite de saque da unidade favorecida. No caso do IFFar as receitas diretamente arrecadadas derivam da venda da produção de laticínios, hortifrutigranjeiros, embutidos e produtos cárneos, excedentes do economato e das aulas práticas de agropecuária e agroindústria. Além disso, das movimentações, das avaliações e das reavaliações patrimoniais do exercício. É interessante destacar que a contabilidade preceitua que para a avaliação ou reavaliação de bens móveis ou imóveis, sejam considerados os preços atuais de mercado, mediante laudo de perícia técnica. Da mesma forma, para a formação da receita econômica do IFFar serão buscados no mercado os valores a serem atribuídos de acordo com o serviço educacional prestado.

Se por um lado a configuração da DRE exige a avaliação da receita econômica, por outro, os valores dos custos e despesas públicas efetivamente despendidas, devem ser buscadas e extraídas diretamente dos demonstrativos contábeis do órgão alvo da investigação. Albuquerque, Medeiros e Silva (2008,

p. 222) descrevem na sequência duas definições para despesa pública, uma de caráter mais genérico e outra consignada a lei orçamentária:

“O conjunto dos dispêndios do estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos; ou; a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para a execução de fim a cargo do governo.”

Desta maneira, muito embora convivendo com a exiguidade dos recursos públicos e os seguidos contingenciamentos orçamentários, às instituições públicas, sem redução alguma na qualidade do atendimento prestado, precisam oferecer seus serviços com eficiência e com custos inferiores ao da rede privada, pois somente assim sobreviverão a tão alardeada privatização propalada pelo governo (Barros, Silva, Souza, Melo & Taveira, 2013).

## 2.15. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

Diante de um novo cenário econômico, os gestores governamentais têm o dever de administrar a coisa pública de forma eficiente, assegurar o cumprimento das premissas de *compliance*, transparência, respeito ao cidadão, *accountability* e garantir a qualidade da prestação de serviços para a sociedade. A DRE é reconhecida como um demonstrativo contabilístico destinado a apurar o resultado econômico das entidades públicas. A apuração do resultado econômico deriva do confronto entre as receitas econômicas e os custos e despesas incorridas. Tem como finalidades apoiar a tomada de decisão dos gestores e garantir que a sociedade consiga conferir a eficiência na gestão dos recursos. Pouco mais abaixo, a tabela 1 apresenta a estrutura da DRE, que exige a segregação dos custos diretos e indiretos. São contas com teores distintos, como definiu a NCP 27, prevista no Decreto-Lei nº 192/2015 que aprovou a SNC-AP:

Gastos diretos e gastos indiretos ou comuns: O gasto direto é especificamente identificado com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos, como por exemplo os gastos com materiais e mão-de-obra diretamente imputada a um objeto de custo. Um gasto indireto ou comum é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados. É o caso, por exemplo, dos gastos com manutenção, funcionamento dos edifícios, depreciações, amortizações, publicidade, comunicações, segurança e vigilância, limpeza e higiene, custos administrativos ou de gestão.

Tabela 1 - Demonstração do resultado econômico

Ente da Federação Demonstração do Resultado Econômico Período: __/__/__ a __/__/__		
Especificação	Exercício atual	Exercício anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. Custos diretos identificados com a execução da ação pública ( - )		
3. Margem bruta		
4. Custos indiretos identificados com a execução da ação pública ( - )		
5. Resultado econômico apurado ( = )		

Fonte: anexo 20 da Lei nº 4.320/1964 incluído pela Portaria STN nº 665/2010.

A DRE é um instrumento contábil de caráter facultativo conforme estipulado pelo legislador brasileiro. Para ser formalizada a DRE depende que as informações sobre custos estejam acumuladas ou compiladas, armazenadas e disponíveis dentro de um subsistema de informações de custeamento abrangente. Esse sistema tem que controlar os dados através de um método de custeio e fornecer de forma detalhada todas as informações referentes aos custos diretos e indiretos, bem como, da sua alocação aos materiais ou serviços produzidos. Um banco de dados, assim constituído, serve oportunamente para a tomada de decisões por parte dos gestores públicos. Como a DRE tem cunho discricionário, a grande maioria dos órgãos públicos federais não a elaboram,

além disso, as demonstrações contábeis obrigatórias são processadas e emitidas de forma automática pelo SIAFI.

Um dos itens em destaque na DRE é a margem bruta, faixa que a subdivide horizontalmente. Ela exhibe o valor apurado após a dedução dos custos diretos e antes do abatimento dos custos indiretos. Os diretos são aqueles custos intrínsecos à produção de algo, despendidos na execução das atividades-fim e os indiretos são aqueles consumidos pelas operações administrativas das entidades, ou seja, relacionados às atividades-meio. Os custos indiretos precisam de um critério de rateio para serem apropriados a cada produto, isso porque não estão especificamente vinculados a elaboração de um determinado bem ou serviço, assim eles devem ser divididos dentro da quantidade produzida. Recebe a denominação de margem, porque expressa o último saldo disponível antes da subtração dos custos indiretos e bruta porque das receitas econômicas somente foram deduzidos os custos diretos.

Por fim, não se pode esquecer que os citados tratados econômicos são doutrinas reinantes dentro de um mercado com visão capitalista e neoliberal. Contudo, em um país como o Brasil onde existem pessoas em situação de extrema pobreza, o governo tem o dever de assumir a sua responsabilidade social. Um dos exemplos onde o governo tem a obrigação de cumprir com o seu papel é no caso das pessoas carentes que necessitam realizar um tratamento continuado com medicamentos caríssimos. Como essas pessoas não têm a mínima condição financeira para tanto, o Estado tem o dever de subsidiar esse custo, prestando um atendimento providencial e garantindo desse modo a inviolabilidade do direito à vida prevista no artigo 5º, e a dignidade da pessoa humana citada no artigo 1º, inciso III da Constituição Federal do Brasil.



### 3. **CAPÍTULO II - ESTUDO EMPÍRICO**

#### 3.1. PROBLEMA E OBJETIVOS

##### 3.1.1. Problema e sua justificação

O mercado econômico-financeiro nacional, os cidadãos e as empresas contribuintes, os investidores internacionais e os demais *stakeholders* exigem que o governo atue de forma categórica, visando o atendimento do princípio da eficiência na gestão dos recursos. Além disso reivindicam uma maior da transparência dos atos públicos. Esse imperativo consta no artigo 37º da CF e no artigo 67º Inciso II da Lei Complementar nº 101/2000.

Nesta conjuntura se encontra a renomada organização educativa de ensino médio e superior, autarquia integrante da administração pública indireta, vinculada a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica do Ministério da Educação. A antiga e saudosa Escola Agrotécnica Federal de Alegrete, hoje transformada em Instituto Farroupilha *Campus Alegrete*, é a Instituição de referência que serve para a desenvolvimento da presente pesquisa de campo na área da administração pública escolar. A referida investigação tem como um dos propósitos mensurar o resultado econômico gerado pelo equacionamento das despesas efetivamente incorridas frente aos custos de oportunidade alocados aos serviços educacionais prestados pelo IFFar.

A partir desse resultado, busca esclarecimentos para a seguinte interrogação (problema): os recursos governamentais transferidos ao IFFar estão sendo aplicados de forma eficiente?

O debate sobre a corrente temática é relevante à medida que oportuniza a determinação e a observação do padrão de economia resultante da aplicação dos recursos distribuídos pelo governo federal, previstos via orçamento para serem empregados em organizações educativas.

Tal estudo aborda uma valiosa discussão, revelando a situação em que se encontra a gestão dos custos dentro da Instituição alvo. A obrigatoriedade do levantamento e do registro dos custos por parte dos entes federativos é algo recente na administração das organizações públicas brasileiras, portanto, é tratado como um objetivo ainda a ser atendido em sua plenitude. Antes da convergência às normas internacionais de contabilidade, o referido controle não recebia a devida atenção dos gestores dos órgãos públicos. Esse é um tema ousado na administração pública brasileira, uma vez que exige a comprovação transparente das ações estatais, quando no trato dos recursos empregados para satisfazer as necessidades comuns da população.

Continuadamente a administração pública vem criando e implementando novas soluções com vistas a cumprir de forma fidedigna o seu papel frente à sociedade. A gestão pública está sujeita ao fiel atendimento das normas, regimentos, regulamentos internos e externos e demais leis aprovadas pelo poder legislativo do país. Isso é conhecido pelo termo de *compliance*, que em outras palavras significa manter uma atitude transparente e ética e ainda comprovar essa postura. A adoção de ferramentas como a DRE pode auxiliar e facilitar as unidades nessa tarefa.

Outro fator que envolve a gestão pública é a necessidade da evidenciação clara e objetiva dos resultados alcançados e almejados, a chamada *disclosure* elemento preponderante para a subsistência das entidades governamentais. A administração, ainda, deve se preocupar com a manutenção da equidade, do inglês *fairness*, que trata da igualdade de acesso aos serviços públicos, de forma justa, isonômica e sem discriminação. Os contribuintes que recolhem os impostos corretamente, esperam que o Estado transforme essas contribuições em benefícios sociais de qualidade, cumprindo integralmente com os seus deveres constitucionais.

Afora isso, a DRE é um poderoso mecanismo para o gerenciamento público, porque favorece a redução da acentuada assimetria informacional entre o Estado e a sociedade. Essa dificuldade de interação ocorre porque o governo na maioria das vezes transmite informações incompletas dos seus atos, feitos e práticas, o que prejudica a compreensão dos cidadãos.

### 3.1.2. Objetivos

A governança tem como atual desafio alinhar os procedimentos contábeis as NBC TSP agora convergidas aos padrões internacionais de contabilidade. As normas trazem em seu âmago modernas e irrefutáveis melhorias, que visam otimizar a gestão pública. São inovações que conduzem em direção a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade no gerenciamento dos recursos públicos. Assim, ao investigar os aspectos alusivos a gestão adequada dos recursos do erário pelo IFFar, o presente estudo visa atender aos objetivos geral e específicos programados.

#### 3.1.2.1 Objetivo geral

- Apreciar a eficiência do emprego dos recursos públicos no IFFar.

#### 3.1.2.2 Objetivos específicos

- Determinar o custo médio por aluno do IFFar e a sua relevância para a gestão organizacional.
- Elaborar a DRE a fim de comensurar o resultado econômico do IFFar.

- Estudar a composição dos custos, despesas e emolumentos não operacionais do IFFar.
- Identificar a forma como é feito o controle dos custos no IFFar.
- Reconhecer as práticas relativas à governança do IFFar.

### 3.2. OPÇÕES METODOLÓGICAS

Gil (2007) defende que a pesquisa é um expediente racional e ordenado, que tem como finalidade propiciar respostas para determinada questão. Ao se referir ao termo metodologia, salienta que a pesquisa compreende um processo composto de várias etapas, que vão desde a formulação do problema até a exposição e discussão dos resultados.

Tripodi *et al.* (1975) relatam basicamente três gêneros de pesquisa, com objetivos distintos, quais sejam: a exploratória, a descritiva e a experimental (Lakatos & Marconi, 2003).

Assim, quanto aos objetivos, o presente estudo está classificado como descritivo, porque esse gênero de pesquisa tem como característica significativa a utilização de técnicas padronizadas para a coleta de dados. Essa categoria de pesquisa descreve o fenômeno ou caso de forma esmiuçada, relatando todas as peculiaridades de um indivíduo, grupo ou evento, revelando inclusive as propensas correlações entre esses eventos.

Quanto à natureza é uma pesquisa de estilo quantitativo, uma vez que o estudo se vale dos valores coletados nos demonstrativos contábeis, extraídos junto ao Siafi, para atingir os objetivos pretendidos. Além dos dados obtidos no questionário, que após analisados e coligidos foram convertidos em informações e gráficos através de tratamento estatístico. Como a pesquisa quantitativa traz à luz a ideia da comprovação de um determinado fenômeno, revelou-se de extrema valia para o corrente estudo. Para Richardson (2012) essa forma de pesquisa é tipificada pelo uso da quantificação, tanto na etapa

da coleta quanto na fase de tratamento dos dados, quando se emprega procedimentos estatísticos.

É preciso citar que embora o método predominante neste estudo seja o quantitativo, o recurso qualitativo do inquérito por entrevista foi utilizado, o que oportunizou o enriquecimento do trabalho e a geração resultados mais consistentes.

Essa averiguação adota o estudo de caso único. Esse método permite o exame profundo do objeto investigado, possibilitando o conhecimento detalhado da realidade. Segundo Triviños (1987) o estudo de caso representa uma categoria de pesquisa, que tem como alvo específico uma unidade que deve ser profundamente analisada. No presente caso a unidade que deve ser cuidadosamente estudada é a DRE do IFFar, sem esquecer que essa unidade é um único elemento dentro de um todo, mas que se destaca nesse todo, o que possibilita a sua avaliação de forma analítica e interpretativa. É único porque estuda um fator exclusivo, ou seja, investiga a eficiência na aplicação dos recursos pela administração pública, algo que pode ser medido por meio do resultado econômico alcançado em um exercício.

Um estudo de caso é uma investigação empírica que examina um fenômeno presente, dentro da conjuntura atual da vida, principalmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão visivelmente delineados (Yin, 2001).

### 3.3. LOCAL DE ESTUDO E PARTICIPANTES

#### 3.3.1. Local de estudo

A Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, vinculada ao Ministério da Educação, cobre as vinte e seis Unidades da Federação e o

Distrito Federal. Nesse contexto se encontra o *Campus* Alegrete do Instituto Farroupilha, cenário de aplicação da corrente investida. Além do *Campus* Alegrete, o Instituto possui sua Reitoria na Cidade de Santa Maria, e *Campi* nas localidades de Frederico Westphalen, Jaguari, Júlio de Castilhos, Panambi, Santa Rosa, Santo Ângelo, Santo Augusto, São Borja, São Vicente do Sul e Uruguaiana, todos municípios pertencentes ao Estado do Rio Grande do Sul. No mesmo Estado estão localizados outros dois Institutos Federais, o do Rio Grande do Sul com dezessete *Campi*, e o Sul-Rio-Grandense com treze *Campi*.

O presente estudo abrange a Diretoria de Ensino e a Diretoria de Administração, onde estão sediadas a coordenação de almoxarifado e patrimônio, a coordenação de licitações e contratos e a coordenação de orçamento e finanças, conforme ordenamento hierárquico estruturalmente distribuído em organograma funcional. São setores que realizam toda a gestão administrativa do *Campus* Alegrete do Instituto Farroupilha.

### 3.3.2. Participantes

O público-alvo da exploração engloba todos os funcionários técnicos administrativos em educação que exercem suas atividades laborais no Departamento de Administração do IFFar, dentre os quais se incluem trabalhadores de distintas áreas de atuação profissional. Eles são os protagonistas que reúnem o conjunto de saberes pormenorizados sobre as práticas administrativas e contábeis. Além disso, possuem conhecimentos especializados sobre a legislação relacionada a cada área de gestão do negócio público e sobre as tecnologias de informação empregadas para atender a execução orçamentária, financeira e a controladoria. Isso os habilita a tomar decisões eficientes. Portanto, são os especialistas, os exímios conhecedores das atividades que devem ser desempenhadas cotidianamente.

De um universo de dezesseis (16) trabalhadores em educação, convidados a contribuir, quatorze (14) responderam às perguntas do questionário dirigido, ou seja, um percentual de 87,5% do total dos pesquisados procederam a devolutiva da enquete. O inquérito recolheu dados concretos e atualizados, trazendo a opinião individual de cada um dos sondados, com relação a avaliação das ferramentas e dos processos utilizados para o controle dos recursos públicos no IFFar.

### 3.4. TÉCNICAS DE RECOLHA DE DADOS

A investigação corrente, para coletar todos os dados relacionados ao tema pesquisado, empregou as técnicas de inquérito por questionário e por entrevista e a pesquisa documental e bibliográfica.

O questionário foi utilizado para recolher dados brutos junto aos técnicos administrativos em educação do IFFar, o que oportunizou a geração de informações precisas pertinentes aos objetivos da pesquisa. Essa técnica de pesquisa quantitativa com perguntas tabuladas, possibilita a obtenção de detalhes específicos sobre o tema em estudo. Isso permite a interpretação, a reunião dos dados e o tratamento estatístico. O emprego do questionário garante o anonimato aos respondentes. O questionário (apêndice F) se caracterizou pela agilidade e facilidade em sua aplicação, uma vez que foi encaminhado de forma *online*, não necessitando a presença do pesquisador no momento do preenchimento.

A padronização das perguntas do questionário possibilita uma interpretação mais uniforme, favorecendo a compilação e a comparação dos resultados. É oportuno ressaltar que o questionário investigativo teve vinte indagações de cunho fechado e uma de cunho aberto para as considerações finais dos participantes.

As perguntas elaboradas e transcritas no questionário mantinham estreita correlação com o assunto investigado e objetivavam incitar ou provocar os inquiridos a opinarem sobre aspectos pertinentes ao tema da pesquisa. Tinham a direta intenção de captar os diferentes pontos de vista dos agentes, ou seja, referências consistentes para o presente estudo, como por exemplo: se os servidores em educação que trabalham na administração do IFFar conhecem a DRE; se entendem que esta ferramenta pode servir como suporte para determinar a eficiência do emprego dos recursos públicos; se têm noção sobre o custo médio por aluno e se inferem que essa mediana tem alguma utilidade como indicador econômico. Esses, dentre outros, foram alguns dos pontos do inquérito delineado.

O inquérito através do uso de questionário, oportunizou a participação de toda a equipe, em decorrência da diminuta e finita população de servidores lotados no quadro administrativo da repartição, o que tornou inócua a delimitação de uma amostragem. Nesse sentido, a técnica estatística adotada corresponde a do censo.

Com referência a isso Pinheiro, Cunha, Carvajal e Gomes (2009) discorrem sobre o sentido que o termo população assume na estatística. Dizem que população ou universo representam a totalidade de elementos de um conjunto, de pessoas ou objetos, cujas particularidades o pesquisador está empenhado em estudar. Quando é efetuado um levantamento completo sobre uma delimitada população, ou seja, contemplando cada um dos seus componentes, temos o que se chama de um censo.

De forma concomitante, foram reunidos os documentos contábeis catalogados na Direção Administrativa. Dentre eles, destacam-se a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a ficha razão das contas de despesas, os papéis de trabalho e os demais demonstrativos emitidos pelo Siafi. Simultaneamente junto a Direção de Ensino do IFFar foram angariados o universo de discentes matriculados, detalhados por curso, a titulação e o quantitativo de cursos ofertados no exercício de 2016. Conforme Lakatos e Marconi (2003), a pesquisa documental compreende a consulta de dados em

fontes primárias, sejam documentos redigidos ou não, que tenham acesso público ou particular, pertencentes a organizações ou a acervos domiciliares. Complementando Pádua (1997) destaca que a pesquisa documental, apoiada em documentos contemporâneos ou retrospectivos, creditados como cientificamente fidedignos, *i.e.*, não fraudados, tem sido amplamente empregada nas ciências sociais e na exploração histórica, com o objetivo de descrever e comparar fatos sociais, indicando suas peculiaridades ou tendências.

O corrente trabalho também fez uso do levantamento literário, sendo mais um dos mecanismos que contribuíram para atingir os escopos propostos na investigação. O uso de bibliografia não foi involuntário, mas serviu para se conhecer em profundidade o que os autores de outrora escreveram sobre os temas em estudo. Foi crucial para a exploração daquilo que perdura até hoje em termos de literatura, permitindo cotejar as afirmações pronunciadas na investigação. Ficam claras, deste modo, as vantagens relacionadas à adoção das citações bibliográficas e da elaboração do enquadramento teórico, ou seja, é essencial o levantamento categórico das referências teóricas, que servem para embasar direta ou indiretamente a pesquisa. Para Lakatos e Marconi (2002) a pesquisa bibliográfica envolve a consulta de fontes secundárias e abarca toda a bibliografia já publicada com referência a um determinado tema. Tem como objetivo conectar diretamente o pesquisador a tudo aquilo que foi escrito, falado ou filmado sobre um assunto específico. Isso inclui os congressos temáticos, onde são realizados debates dirigidos, que proporcionam a reprodução das discussões de alguma forma, quer publicadas quer gravadas.

Outrossim, o Diretor Geral do Educandário foi sabatinado através de entrevista, onde foram ouvidas as suas considerações com relação ao tema dissertado. Por intermédio desse procedimento se obteve a avaliação e o entendimento da administração central do *Campus*, com relação ao emprego da DRE como um possível instrumento de gestão. Foi usado o método de entrevista semiestruturada, que inclui um roteiro inicial de questões sobre o tema (apêndice E), padrão que permite a inserção de novas perguntas a partir

do contexto das falas do entrevistado. De acordo com Lakatos e Marconi (2003) a entrevista é uma conferência entre duas partes, a fim de que uma delas adquira informações a respeito de um determinado tema, através de uma conversão de caráter profissional. É um método empregado na investigação social para a recolha de dados ou para auxiliar no diagnóstico ou na abordagem de um problema social.

Em atenção a observação proferida no parecer consubstanciado nº 2.566.715 do Comitê de Ética em Pesquisa, informo que a entrevista foi gravada com o intuito de preservar os detalhes das informações, de facilitar a transcrição das respostas e de garantir a análise fidedigna dos conteúdos abordados. Logo após isso, a mesma foi desgravada ou apagada; somente o pesquisador teve acesso aos dados recolhidos.

### 3.5. TÉCNICAS DE ANÁLISE E TRATAMENTO DE DADOS

Posteriormente a coleta dos dados através dos questionários, entrevista e captação de documentos, os itens foram analisados e classificados de modo sistêmico. Essa fase consiste no processamento dos dados obtidos, mediante o uso de reconhecidos métodos de observação, que preveem, respectivamente, os seguintes passos para a investigação clássica: categorização, tabulação, análise estatística e generalização. Segundo Marconi e Lakatos (2002) a partir dessa etapa os dados recolhidos são selecionados, através de uma inspeção meticulosa, o que permite a tabulação dos mesmos. Isso facilita a comparação e a triangulação, possibilitando a análise e a interpretação dos dados que doravante se transformam em informações.

O tratamento e a análise dos dados quantitativos compreende três momentos distintos e consecutivos. O primeiro inclui a leitura e a separação dos dados recolhidos, o que permite identificar a dimensão das variáveis. A operação seguinte consiste em apreciar as similaridades mantidas entre elas,

com o objetivo de aglutinar os dados correspondentes que revelam o fenômeno. Finalmente a última, consiste em comparar as vinculações observadas com os diapasões teóricos, referentes ao tema, e mensurar o distanciamento entre elas. Também nessa etapa, são examinados os motivos do distanciamento e extraídas as derradeiras conclusões. No presente estudo, o tratamento dos dados foi mediado por técnicas estatísticas, método mais adequado quando se trata de investigação quantitativa.

Conjuntamente, foi empregada a análise de conteúdo para tratar os dados angariados pela entrevista. O referido processo consiste na análise consubstanciada no tema da pesquisa, iniciando pela leitura do material, seguida pela seleção das afirmações mais relevantes. Posteriormente é elaborada uma síntese com base no cruzamento dos resultados. As variadas fontes de dados permitiram a comparação triangular, o que favoreceu um aprofundamento no estudo. Para Bardin (2011) a análise de conteúdo envolve uma reunião de técnicas proficientes para o exame dos diálogos colhidos em uma interlocução, que de forma organizada procuram descrever a essência das mensagens. Ela propicia a formação de indicativos quantitativos ou não, que propiciam a apreciação das variáveis mais fortes da comunicação, oportunizando critérios específicos para a avaliação e para o tratamento dessas mensagens.

### 3.6. CONFIABILIDADE E VALIDADE

A confiabilidade corresponde a propriedade intrínseca dos procedimentos de gerarem resultados minimamente variáveis, quando empregados a eventos idênticos. Está relacionada a obtenção de conclusões similares, quando forem introduzidas as mesmas técnicas e métodos em uma outra pesquisa com tema análogo. É algo que pode ratificar a fidedignidade dos resultados obtidos em investigações anteriores. Por outro lado, a validade coincide com a capacidade

dos dispositivos em obterem informações exatas e apropriadas, que resultem em inferências representativas, que possam ser potencialmente generalizadas a diferentes universos daquele inicialmente pesquisado.

Interpretando os referidos conceitos, Richardson (2012) discorre sobre a distinção entre ambos. Destaca que um teste ou instrumento é considerado confiável, quando apresentar uma variação ou dispersão mínima. Portanto, ele tem que ser consistentemente estável, mesmo quando aplicado a uma outra situação ou a um outro grupo de pesquisados, provando assim a verídica exatidão dos escores. Por outro lado, um teste é válido quando ele é capaz de mensurar aquilo que se pretende avaliar. Todavia, são preceitos interdependentes, pois para que um instrumento tenha validade precisa anteriormente ser confiável. O corrente trabalho empregou dois métodos de interrogação reconhecidos pelos teóricos e estudiosos das metodologias de investigação. Foram a entrevista e o questionário, ambos elaborados pelo pesquisador. São instrumentos dotados por elementos que favorecem a formulação de testes tipificados pela confiabilidade e que conseqüentemente geram dados válidos com referência à observação. Assim sendo, contribuem para a consistência das informações e dos resultados, prezando pela obtenção de dados confiáveis e válidos.

Para Richardson (2012) os questionários confiáveis devem abarcar uma quantidade adequada de questões e cada uma delas deve conter mais de duas alternativas. Outrossim, devem ter um grau equilibrado de complexidade, evitar frases vagas e imprecisas e incluir opções que permitam avaliações extremas. Além disso, devem ser aplicados sob circunstâncias ambientais apropriadas, sem delimitação de tempo para o preenchimento. Quando tais condições forem respeitadas, testes eficazes serão empreendidos, algo muito valioso para o atingimento dos objetivos da pesquisa.

Continuando, Cooper e Schindler (2016) discutem que além da confiabilidade e da validade, existe um terceiro elemento que caracteriza uma mensuração legítima e precisa. É o evento da praticidade que envolve fatores como economicidade, conveniência e interpretação. O processo de pesquisa é

composto por uma série de exigências científicas, elementos que visam tornar a avaliação investigativa válida e confiável. Desse modo, não se pode esquecer da questão relacionada a operacionalização do processo de exploração, que exige funcionalidade, agilidade e segurança. São aspectos que salvaguardam, sobretudo, a instituição de um processo de pesquisa adequado. Isso permite ao cientista comprovar as suas afirmações, atestar a aplicabilidade e a utilidade do exame para o universo das ciências, já que a produção científica exige uma série de requisitos fundamentais para a sua certificação.

O primeiro item envolvido com a praticidade é a economicidade, aspecto relacionado aos custos que decorrem da elaboração dos questionários e das entrevistas. Dentre eles se destacam a reprodução de documentos, os gastos com deslocamentos e as despesas com telecomunicações, com bibliografia e com papéis para impressão. Os custos do presente estudo foram de valor zero, dado que os questionários não foram impressos, pois foram enviados via *online*. Também não ocorreram despesas com locomoção e comunicação. É oportuno ressaltar o apoio disponibilizado pelo IFFar, que permitiu a extração de fotocópias e acesso ao seu acervo bibliográfico. O segundo elemento, a conveniência, prevê que os dispositivos de pesquisa devem ser completos, claros e apresentar facilidades de preenchimento, como interface e formatação atrativas. Esses aspectos foram considerados para a elaboração dos testes da corrente averiguação. O terceiro ponto, que corresponde a interpretabilidade, consiste na promoção de ações que favoreçam a análise dos resultados por quaisquer sujeitos, como por exemplo: prover instruções detalhadas, informar de que modo os instrumentos foram elaborados e disponibilizar um guião para o público-alvo do teste, quando se fizer necessário.

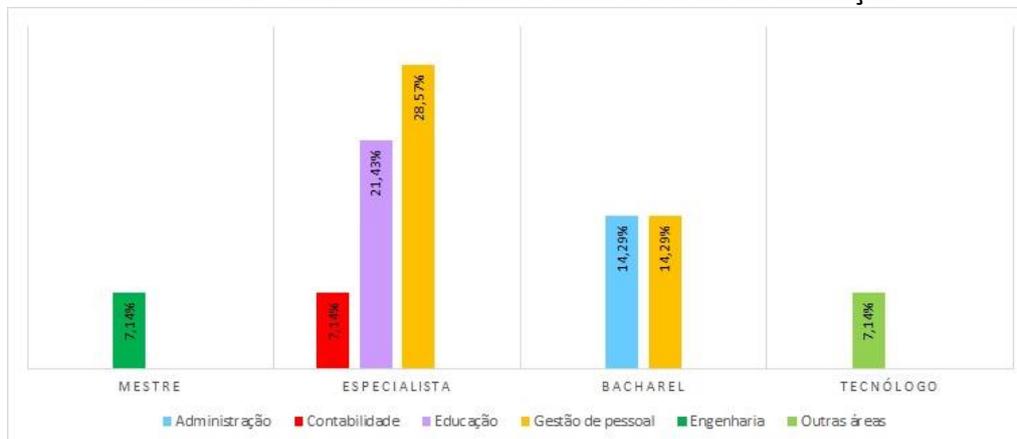


## 4. **CAPÍTULO III - ANÁLISES E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS**

### 4.1. **PERFIL DA POPULAÇÃO PESQUISADA**

Como não poderia ser diferente, inicio a análise traçando o perfil do público-alvo, que se encontra na faixa etária entre os 25 a 66 anos de idade, dos quais 35,71% são do gênero feminino e 64,29% do masculino. A maioria dos pesquisados são ocupantes do cargo de assistente administrativo 64,29%, de nível médio, e os demais estão distribuídos entre os cargos de auxiliar administrativo 21,43%, contador 7,14% e engenheiro 7,14%. Com relação ao tempo de serviço, os percentuais revelam um equilíbrio entre os servidores. Aqueles com menos tempo de serviço, que estão na faixa de 6 a 10 anos de trabalho, representam 35,71% do público pesquisado. Já os mais antigos, com tempo acima de 21 anos de trabalho, também representam 35,71% do total. Na análise das informações, verificou-se na estrutura organizacional do IFFar um número maior de executores de tarefas, distribuídos entre assistentes e auxiliares administrativos. Isso remete a teoria clássica da administração de Henri Fayol, discutida na revisão da literatura, fundamento que caracteriza e define a hierarquização dos órgãos públicos federais como o IFFar. Isso revela a presença de poucos coordenadores, responsáveis pelo comando e pela tomada de decisões, e muitos operadores. E o Diretor Geral é a figura central nesse contexto, que em entrevista informou atuar a 10 anos no serviço público federal. Destacou que é uma grande responsabilidade, juntamente com a comunidade escolar, dirigir o IFFar, em virtude da importância que representa conduzir a formação de estudantes de toda a região e principalmente pelo volume de recursos que são investidos no atendimento das atividades-fim.

Gráfico 2 - Cruzamento entre o nível e a área de formação



Fonte: dados recolhidos pelo questionário da pesquisa.

Continuando com a observação do perfil, identifica-se que o Departamento de Administração do IFFar, possui um quadro de servidores com formação acadêmica igual ou superior a graduação, muito embora 85,72% dos respondentes ocupem cargos que exigem apenas instrução de nível médio ou intermediário. Destes 21,44% são graduados, 57,14% especialistas e 7,14% mestres. Este último percentual representa o maior grau de formação do quadro administrativo. O título de especialista atingiu 57,14%, maior percentual em comparação aos demais níveis de formação, isso porque o governo oferece incentivos salariais para aqueles técnicos administrativos em educação mais qualificados, de acordo com o grau de instrução do servidor. Cabe salientar, que o intuito de recrutar os especialistas interessados em colaborar com a corrente investigação, foi plenamente atingido e altamente proveitoso.

#### 4.2. A GOVERNANÇA E SEUS POSTULADOS NO ÂMBITO DO IFFAR

Quanto a governança do IFFar o Diretor Geral em entrevista esclareceu que os Institutos Federais apresentam um diferencial. Isso representado pelo alto número de doutores e mestres presentes no seu quadro funcional, e que os resultados desse investimento podem ser significativamente sentidos na avaliação dos cursos oferecidos. Discorreu que os gastos com funcionalismo figuram como uma despesa significativa na DRE. Então o grande desafio da gestão é demonstrar a relevância dos resultados obtidos na prestação de serviços educacionais à comunidade do IFFar. Isso expõe a sua preocupação e da sua gestão com a *accountability* para com seus *stakeholders*, ambos conceitos reconhecidos no corrente estudo, que visam uma gestão eficiente. Salientou, ainda, com relação ao modelo gerencial de administração, que o IFFar não é uma empresa, que ambiciona o lucro, mas sim, que tem como principal objetivo atender a comunidade da região com um serviço público, gratuito e de qualidade.

Na mesma direção, os respondentes do questionário entendem, em sua totalidade, que a prestação de contas por parte das organizações públicas é um direito da sociedade e uma obrigação do poder público. Este percentual de 100% ratifica que os servidores do IFFar estão conscientes quanto ao mérito dos aspectos da boa governança como *fairness*, *disclosure* e *compliance*. Um percentual de 92,86 inferem que o público-alvo da *accountability* são os *stakeholders*, ou seja, todas as pessoas interessadas e relacionadas com a organização educativa. Apenas 7,14% citam que a prestação de contas tem como público de interesse exclusivamente a comunidade interna do IFFar. Com referência aos aspectos relacionados à quantidade e qualidade da prestação de contas pelo IFFar 50% dos pesquisados a consideram como satisfatória, 42,86% apenas como regular e 7,14% como insatisfatória. Esse resultado está relacionado a dispensa do uso de mecanismos ou dispositivos, que meçam e demonstrem claramente a eficiência da aplicação dos recursos públicos, e

reitera a existência da assimetria informacional entre o Estado e o cidadão, citada no referencial teórico.

Na continuação dos resultados recolhidos pelo questionário, todos os pesquisados entendem como extremamente necessárias ações para conter ou reduzir o índice de corrupção que envolve a malversação dos recursos públicos, atitudes que podem trazer maior eficiência a gestão do negócio público. Ao promover o controle das contas públicas de forma clara, fazendo valer a legislação que coíbe esses tipos de atentados, o Estado assume o preceito de *compliance*. Isso significa respeitar o que rezam os ditames legais e punir aqueles que abusam do uso indevido do cargo público. Todo cidadão deve ser tratado com igualdade, assim o Estado deve evitar o favorecimento ilícito, cumprindo assim com o *fairness*. *Compliance* e *fairness* são dois postulados que favorecem a gestão pública eficiente e estão diretamente relacionados ao combate da corrupção. Ficou confirmado desta maneira, pelo presente estudo, que o Estado deve adotar esses preceitos para atingir a otimização na gestão do negócio público.

### 4.3. ABORDAGEM DAS INFORMAÇÕES INTERNAS

#### 4.3.1. Quantitativos educacionais

As tabelas abaixo trazem as informações quantitativas recolhidas junto ao IFFar, campo de estudo do corrente trabalho. Tais dados quantitativos são imprescindíveis para a composição da receita econômica mediante o emprego do *custo de oportunidade*. Elas apresentam a quantidade de alunos matriculados nos diferentes níveis e modalidades de ensino, de acordo com os cursos ofertados pelo IFFar no ano letivo de 2016. Destacam, ainda, a

quantidade de documentos emitidos com o intuito de comprovar o currículo estudantil dos discente. A compilação dos referidos dados foi estruturada mediante o emprego de tabelas que permitem a perfeita visualização e a clara compreensão das informações.

Tabela 2 - Distribuição de matrículas por cursos do IFFar

Nome do curso	Nível de ensino	Tempo anos	Nº
Especialização gestão escolar	Especialização <i>Lato Sensu</i>	1,5	23
Bacharelado engenharia agrícola	Ensino superior	5	204
Bacharelado zootecnia	Ensino superior	5	153
Licenciatura ciências biológicas	Ensino superior	4	106
Licenciatura matemática	Ensino superior	4	89
Licenciatura química	Ensino superior	4	77
Tecnologia agroindústria	Ensino superior	3,5	61
Tecnologia produção de grãos	Ensino superior	3,5	77
Tecnologia análise de sistemas	Ensino superior	3	75
Técnico agropecuária	Integrado ensino médio	3,5	279
Técnico informática	Integrado ensino médio	3	60
Técnico agroindústria Proeja	Integrado ensino médio	3	43
Técnico informática Proeja	Integrado ensino médio	3	26
Técnico agroindústria EaD	Subsequente ensino médio	1,5	79
Técnico informática	Subsequente ensino médio	1,5	24
Técnico informática EaD	Subsequente ensino médio	1,5	75
			<b>1.451</b>

Fonte: Coordenação de registros escolares do IFFar (2016).

Tabela 3 - Documentos emitidos no IFFar

Documentos	Quantidade
Atestado de matrícula ou frequência	2.116
Certidão de tempo em curso técnico	38
Certificado	165
Declaração e certidão de tempo de aluno	22
Diploma	176
Histórico escolar	386

Fonte: Coordenação de registros escolares do IFFar (2016).

#### 4.3.2. Orçamento do IFFar

Continuando com a abordagem sobre os dados recolhidos, a tabela 4 traz os montantes registrados no sistema orçamentário, apresentando os totais empenhados por categoria no período de 01 janeiro a 31 de dezembro de 2016. A segregação entre os mundos orçamentário e patrimonial, introduzida pela confluência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais, estipula que em virtude dessa ambiguidade de gêneros, os registros devem ser lançados em sistemas contábeis diferentes, de acordo com a natureza da conta. O balanço orçamentário demonstra o mundo orçamentário, enquanto o balanço patrimonial e a DVP retratam o mundo patrimonial, através das contas de ativo, de passivo e de resultado.

Desta forma, Cristiano (2014) destaca que o principal intento das modificações ocorridas em decorrência da convergência, foi o de recuperar o legítimo objeto de estudo da contabilidade pública, ou seja, o patrimônio. Antes da confluência, a contabilidade se concentrava excessivamente em controlar o orçamento. Para que isso fosse solucionado, os cenários orçamentário e patrimonial tiveram que ser separados. Assim, o orçamento devolveu o título de protagonista da administração pública para o patrimônio. Contudo, o orçamento continua a desempenhar um papel consistente no controle político-administrativo e no planejamento governamental, ao operacionalizar a previsão das receitas e a fixação das despesas. Como os órgãos públicos não tinham o costume de monitorar o patrimônio, o resgate do foco da contabilidade, promoveu literalmente a geração de informações mais abrangentes e transparentes por parte da administração pública. Isso confirma o entendimento exposto na análise literária de que somente através de controles orçamentário se torna impossível a mensuração da eficiência de uma organização pública.

Tabela 4 - Orçamento utilizado no IFFar

Categoria econômica	Empenhado	%
Pessoal e encargos sociais	22.209.301,40	69,26
Despesas correntes	8.012.153,00	24,99
Despesas de capital	1.843.639,47	5,75
<b>Total R\$</b>	<b>32.065.093,87</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Balanço orçamentário do IFFar (2016) e tabela 6.

Ao serem questionados sobre quais despesas do IFFar apresentam o maior volume de gastos, 64,29% dos investigados responderam que são as despesas com custeio, 28,57% consideram que são as despesas com pessoal e 7,14% que são as despesas com investimento. Esse escore revelou que a maioria dos investigados interpretam que as despesas correntes, usadas na conservação das atividades diárias da entidade, são aquelas que consomem a maior quantidade de recursos. As despesas correntes correspondem aos gastos com energia elétrica, as aquisições de materiais de consumo, os contratos de serviços terceirizados e a manutenção das instalações, dentre outras. Como visto, ignoram que os dispêndios mais expressivos de recursos, de acordo com resultados obtidos no presente estudo, decorrem das despesas incorridas com a folha de pagamento dos servidores do IFFar. Todavia, essas informações não podem ser desprezadas pela corrente investigação, uma vez que são essenciais para a determinação da eficiência de um ente público. Efetivamente as despesas com pessoal, dentre outras, são gastos que influenciam diretamente a apuração do resultado econômico demonstrado pela DRE.

Comumente se escuta a expressão popular que “para ser professor somente se for por amor à profissão”, isso porque seguir a carreira de docente no país significa sobreviver com baixos salários e precárias condições de trabalho. Entretanto, o que muitos desconhecem é a oportunidade de se obter ótimos proventos, ministrando aulas como professor de uma instituição de ensino federal. Conforme consulta nos dados do portal transparência, no mês de novembro de 2016, onde foram selecionados apenas os vencimentos brutos dos professores federais, com regime de dedicação exclusiva e com carga

horária de 40 horas semanais, apurou-se que a média salarial era de R\$ 13.626,00. Esse valor representa quase quatro vezes a média salarial nacional dos professores universitários privados de R\$ 3.504,00. Ao se comparar a renda média de um brasileiro que trabalha no setor privado, segundo a PNAD algo em torno de R\$ 1.938,00, afere-se que este valor equivale mais do que sete vezes o salário de um docente federal. Portanto, conclui-se que pode ser muito rentável lecionar, desde que como professor em instituições federais de ensino (Stein, 2016).

Como visto na tabela 4, os gastos com a folha de pagamento dos servidores corresponde a maior despesa empenhada, o que consome 69,26% do orçamento, montante que influenciou diretamente no resultado econômico negativo do IFFar.

#### 4.3.3. Receitas efetivamente realizadas

O IFFar está situado na zona rural do município de Alegrete, a aproximadamente 40 km de distância do centro da cidade, e desde a sua fundação em 1954 mantém cursos para a formação de técnicos em agropecuária. Com isso visa fomentar a agricultura e a pecuária, atividades predominantes na economia da região, baseadas principalmente na orizicultura, sojicultura, bovinocultura e ovinocultura. Apresentou no exercício de 2016 uma execução orçamentária, conforme tabela 4, no montante de R\$ 32.065.093,87. O IFFar mantém em seus 318 hectares de área, unidades educativas de produção com rebanhos de semoventes, incluindo uma agroindústria, que servem para as aulas práticas do ensino técnico e superior. As receitas não operacionais detalhadas na tabela 5, são tratadas no orçamento pelo título de recursos diretamente arrecadados. São fontes que retornam a unidade arrecadadora através de créditos orçamentários no exercício futuro. Derivam da venda de produtos hortifrutigranjeiros, cárneos e seus derivados, e

laticínios e seus derivados. As demais receitas concretizadas no ano de 2016, constantes da tabela 5, foram extraídas da DVP do IFFar. Por ser uma entidade que não cobra pelos serviços prestados na área educacional, que são, portanto, inteiramente gratuitos, apresenta somente receitas operacionais (variações patrimoniais aumentativas) originárias das movimentações de imobilizado. O termo *efetivado* usado no presente estudo, especificamente no caso das receitas, serve para diferenciá-las das receitas econômicas, que tiveram os seus valores atribuídos de acordo com os preços de mercado.

Tabela 5 - Receita efetivada no IFFar

	Saldo
Receita operacional	193.600,68
Doações de bens móveis	39.507,23
Reavaliação de bens imóveis	154.093,45
Receita não operacional	207.570,38
Outros serviços	46.008,17
Produção própria	143.398,60
Rendimentos de aplicações	18.163,61
<b>Total R\$</b>	<b>401.171,06</b>

Fonte: DVP do IFFar (2016).

A arrecadação não operacional do IFFar se destaca como um dos pontos relevantes debatidos no corrente estudo, pois envolve a alavancagem das receitas próprias pelos órgãos públicos, com vistas a fazer frente aos altos custos e despesas incorridas. No caso do IFFar, 78,57% dos pesquisados consideram o fomento da produção agropecuária interna, como algo capaz de sobrepujar os custos ao incrementar as receitas diretamente arrecadadas. As receitas não operacionais auferidas pelo IFFar, resultam da venda de produtos agropecuários gerados nas aulas práticas dos cursos técnicos e da cobrança de taxas de aluguéis derivados da autorização e da concessão de uso de espaços públicos. Somente os proveitos que excedem o consumo do economato da Instituição são comercializados. Normalmente, as receitas não operacionais representam uma pequena fatia do orçamento. Ao se ponderar os R\$

207.570,38 diretamente arrecadados (tabela 5), afere-se que eles cobrem apenas 2,10% do total das despesas correntes e de capital efetivamente despendidas em 2016, no montante de R\$ 9.855.792,47 (tabela 4). Nesse sentido, temos a formação de um ciclo, porque o governo ao injetar recursos públicos, propicia a produção de proveitos nas aulas técnico-práticas, que ao excederem ao consumo interno são comercializados, retornando novamente, como recursos diretamente auferidos, para a própria unidade arrecadadora. Cabe destacar, que tendo em vista os seguidos cortes orçamentários na área da educação, o ensino, a produção interna, a pesquisa e a extensão estão sendo duramente afetadas, o que repercute diretamente na geração de receitas.

Com relação a esse tema o Diretor do IFFar ratifica que o principal desafio enfrentado atualmente é a redução orçamentária que vem ocorrendo desde 2012. Ressalta que se não houver uma mudança na política de limitação orçamentária, acredita que a tendência é a perda gradual da qualidade do ensino do IFFar. Acrescenta que na atualidade o orçamento tem sido suficiente apenas para garantir o funcionamento mínimo do *Campus*. A respeito da ampliação das receitas, adianta que pela extensa área, estrutura física e pelo quadro de servidores especialistas que o *Campus* possui, o modelo escola-fazenda qualificaria ainda mais a formação técnica dos alunos. Destaca que a maior vantagem é a perspectiva de se aproveitar a capacidade máxima da infraestrutura já existente.

#### 4.3.4. Custos e despesas incorridas

O recolhimento dos dados do Departamento de Administração, relativos aos custos internos do IFFar, foi realizado por meio do acesso direto ao Siafi em seus dois ambientes. Dele foram extraídas a DVP consolidada do Instituto Farroupilha, a DVP segregada do IFFar e o balancete detalhado das variações patrimoniais diminutivas do IFFar. A Lei nº 4.320/1964 estipula em seu artigo

104º que a DVP exhibe as mutações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, espelhando o resultado patrimonial do exercício. A DVP foi um dos documentos fundamentais para a coleta dos dados contábeis do IFFar.

Entretanto, dois fatores provocaram a adoção de um rateio para avaliar a fração dos gastos com pessoal, encargos trabalhistas e benefícios que competem exclusivamente ao IFFar. O primeiro foi em razão de que a folha de pagamentos é processada e contabilizada de forma sintética, consolidando todos os *Campi* do Instituto Farroupilha, e o segundo em virtude de que a DVP segregada, não informa os gastos com pessoal, específicos do IFFar. Isso se deve a ausência de um subsistema de controle de custos, plenamente acessível, que sirva para a extração de forma analítica das informações necessárias para a composição da DRE. A NBC T 16.11 preconiza que para a elaboração dos relatórios contábeis sintéticos do setor público é indispensável a preexistência de um subsistema de informação de custos robusto e analítico. Também em razão da indisponibilidade de um sistema de controle de custos, foi preciso tratar os dados com o fito de segregar os custos diretos dos indiretos. Para isso foram empregados índices na casa dos 70% para os diretos e 30% para os indiretos, aplicados sobre o montante dos gastos. Somente a partir de março do corrente ano, foi que o Siafi passou a exigir o registro dos valores nos centros de custos específicos, com o fim de alimentar o sistema de controle de custos.

A tabela de número 6 contém os montantes imputados para os gastos com pessoal do IFFar aritmeticamente mediados. Já a tabela 7, apresenta o custo histórico ou valor original das contas de despesas, registrados nos razonetes do dia 31 de dezembro, data do encerramento do exercício de 2016, desdobrados entre diretos e indiretos. As normas contábeis preceituam que os dados devem ser tratados segregadamente, desde o momento do reconhecimento da despesa. Isso significa que o sistema de controle de custos deve ser suprido, através de lançamentos que registrem os custos diretos, os custos indiretos e as despesas de forma detalhada. Caso isso não ocorra de forma contínua e consistente, o controle gerencial, que embasa a tomada de decisão dos

gestores e a medição da eficiência, fica prejudicado. Portanto, dados que não se traduzem em informações, servem como parâmetro para outros fins, que não os contábilísticos. Isto justifica o uso do método do rateio proporcional, mencionado no parágrafo anterior, em virtude da necessidade do desdobramento dos custos para fins de apresentação na DRE. No final do exercício de 2016 o IFFar possuía o número de cento e setenta (170) servidores públicos federais civis ativos, lotados em seu quadro, e ainda trinta e quatro (34) inativos e oito (8) pensionistas, de acordo com a Coordenação de Gestão de Pessoas e o Sistema Integrado de Gestão de Pessoas.

Tabela 6 - Distribuição dos gastos com pessoal do IFFar

Gastos com pessoal	Valores/ano	Nº Total Instituto	Média	Nº IFFar	Valores/ano
Remuneração	142.942.903,06	1400	102.102,07	170	17.357.352,51
Encargos patronais	26.950.893,02	1400	19.250,64	170	3.272.608,44
Benefícios	13.006.333,11	1400	9.290,24	170	1.579.340,45
<b>Total Instituto/ano</b>	<b>182.900.129,19</b>	<b>Total IFFar/ano</b>			<b>22.209.301,40</b>

Fonte: DVP e Sistema Integrado de Gestão de Pessoas do Instituto Farroupilha (2016)

Cabe destacar, que na elaboração da tabela número 6, os saldos dos subgrupos aposentadorias, reformas e pensões, que fazem parte do grupo benefícios previdenciários e assistenciais e da classe variação patrimonial diminutiva do plano de contas da União, foram excluídos do cômputo dos gastos com a folha de pagamento. Estes montantes correspondem aos proventos de servidores inativos, que não fazem mais parte da força de trabalho do IFFar, portanto, que não geram mais proveitos econômicos laborais, sem contribuírem, dessa forma, para o incremento das receitas econômicas da entidade. E, ainda, porque sobre as aposentadorias e pensões não incide a contribuição patronal da União, obrigatória para a folha de pagamento dos servidores da ativa. A contribuição bipartite, União e servidor, formam o plano de seguridade social do servidor do regime próprio de previdência social. Embora deficitário, pois os desembolsos superam os

ingressos, são os recursos desse fundo que lastreiam parte do pagamento dos inativos da União.

Tabela 7 - Custos do IFFar

Custo	Direto	Indireto
Pessoal e encargos	15.546.510,98	6.662.790,42
Serviços de terceiros	3.852.466,85	1.651.057,22
Consumo de materiais	947.886,95	406.237,26
Auxílios para estudos e pesquisas	543.050,00	
Bolsas de estudos no país	397.869,85	
Serviços educacionais e culturais	34.673,10	
Indenizações e restituições	6.625,29	
<b>Totais</b>	<b>21.329.083,02</b>	<b>8.720.084,90</b>

Fonte: DVP do IFFar (2016) e tabela 6.

Cabe citar, após a apresentação da tabela 7, que outro fator que influencia o aumento dos custos públicos, além da folha de pagamento, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), é o superfaturamento das compras governamentais. Isso porque todo material ou serviço adquirido por um ente público, apresenta um acréscimo de até 17% em seu preço, quando comparado aos preços praticados nas negociações interempresariais do mercado privado. Visando a economia de recursos públicos é preciso que o governo aja no sentido de extinguir ou reduzir o sobrepreço pago, que pode ter como uma das causas a demora no pagamento das dívidas (Cavallini, 2015).

Tabela 8 - Despesas do IFFar

	Saldo
Despesa operacional	1.208.796,13
Baixas de imobilizado	49.345,34
Contribuições	6.305,86
Depreciação	991.004,76
Diárias	62.212,37
Doações de bens móveis	99.927,80
Despesa não operacional	9.092,54
Descontos concedidos	9.092,54
<b>Total</b>	<b>1.217.888,67</b>

Fonte: DVP do IFFar (2016).

É oportuno ressaltar que o valor de R\$ 32.065.093,87 trazido na tabela 4, expressa o total de crédito utilizado pelo IFFar (mundo orçamentário), mas isso não significa necessariamente que todo esse montante empenhado em 2016, tenha gerado uma respectiva despesa no mesmo exercício (mundo patrimonial). Portanto, a diferença entre o total da tabela 4 e a soma das tabelas 7 e 8, corresponde a saldos inscritos em restos a pagar.

#### 4.4. ABORDAGEM DAS INFORMAÇÕES EXTERNAS

Mediante ofício foi solicitada a permissão do Diretor para realizar o corrente estudo de caso e a coleta de dados junto ao IFFar. Outrossim, foi demandado ao Gabinete da Direção do IFFar, o encaminhamento para três instituições privadas, com a finalidade de se buscar informações relativas aos valores das mensalidades, anuidades, matrículas e taxas cobradas no mercado educativo local. Houve a pronta anuência do Gabinete da Direção, que expediu ofícios para a Universidade da Região da Campanha - *Campus* de Alegrete da Fundação Áttila Taborda, para a Universidade Norte do Paraná Núcleo EaD Alegrete e para o Colégio Professor Raymundo Luiz Marinho Carvalho. Posteriormente,

foram contatadas as entidades particulares, que se mostraram totalmente receptíveis a proposta do ensaio acadêmico-científico e se colocaram inicialmente à disposição para prestar todas as informações necessárias. A Universidade Norte do Paraná (UNOPAR) foi a única que se absteve de disponibilizar os preços cobrados pela Instituição.

Esses agrupamentos educativos estão geograficamente localizados na mesma plaga onde está sediado o IFFar. A preferência por organismos da região, visa evitar a variação nos preços das mensalidades, anuidades, créditos e taxas entre áreas economicamente mais ou menos desenvolvidas, com outra realidade social, impedindo que este viés influencie em demasia o resultado econômico.

Para as entidades privadas de ensino, assim como, para os setores do IFFar alvos na pesquisa, foram elaborados questionários e planilhas eletrônicas pré-tabuladas, para preenchimento via *online*, mediante o uso do aplicativo disponível no *website* do *google drive*, que gera um endereço aberto e exclusivo, que facilita a devolutiva dos dados relativos ao tema estudado.

Tabela 9 - Valores por cursos da URCAMP

Curso	Nº créditos	Valor/crédito	Valor/ano R\$
Administração	540	25,66	13.856,40
Ciências contábeis	540	25,66	13.856,40
Direito	600	30,39	18.234,00
Educação física	540	31,46	16.988,40
Medicina veterinária	780	33,17	25.872,60

Fonte: Pró-reitora de Administração da URCAMP (2016).

Com relação a tabela 9 é importante destacar que a Universidade trabalha com o sistema de créditos semestrais, com um valor de crédito específico para cada curso. A tabela contém os dados concernentes aos custos dos cursos de nível superior, recolhidos junto a URCAMP, valores estes que foram atribuídos para valorizar a receita econômica do IFFar. O quantitativo de créditos semestrais foram transformados para anuais. A tabela abaixo traz o valor

unitário de cada taxa cobrada pela URCAMP para emitir documentos relativos ao currículo acadêmico dos estudantes.

Tabela 10 - Valores das taxas escolares da URCAMP

Taxas	Valor unitário R\$
Atestado frequência	4,00
Colação de grau em época especial	25,00
Conteúdo programático	1,50
Diploma 2ª via	45,00
Guia de transferência - superior	30,00
Histórico escolar	4,00
Prova 2ª chamada	50,00

Fonte: Pró-reitora de Administração da URCAMP (2016).

Cabe destacar que a realização de uma pesquisa que traga os preços praticados no mercado privado pelas instituições de ensino é um dos elementos essenciais para formalização da DRE. Isso pode ser um dos motivos que explica a omissão da elaboração da DRE pelas entidades públicas. Caso sua elaboração se torne obrigatória, o governo provavelmente estabelecerá critérios para mediar essa atribuição de valores, como a finalidade de padronizar a emissão da DRE. É fato que a contabilidade pública já possui diretrizes capazes de avaliar e reavaliar bens e serviços, critérios que facilmente podem ser assumidos pela DRE e usados para apropriar valores de acordo com os objetivos que se pretendem atingir. A tabela 11 contém os dados fornecidos pelo Colégio Raymundo Carvalho, onde se verifica os valores cobrados mensalmente pelos serviços escolares. A tabela 12 traz os preços das outras taxas escolares.

Tabela 11 - Valores das mensalidades por níveis e cursos

Nível curso	Mensalidade R\$	Valor ano R\$
Ensino fundamental	509,85	6.118,20
Ensino médio normal	559,01	6.708,12
Ensino técnico enfermagem	570,00	6.840,00

Fonte: Colégio Professor Raymundo Luiz Marinho Carvalho (2016).

Tabela 12 - Valores das taxas escolares

Taxas	Valor Unitário R\$
Atestado Frequência	4,00
Certificado	45,00
Conteúdo Programático	1,50
Histórico Escolar	4,00

Fonte: Colégio Professor Raymundo Luiz Marinho Carvalho (2016).

#### 4.5. FORMAÇÃO DA RECEITA ECONÔMICA FUNDADA NO CUSTO DE OPORTUNIDADE

A partir desta etapa os dados recolhidos foram tratados e compilados, visando formatar as informações para comporem a DRE do exercício de 2016, de forma a apresentar ostensivamente a apuração do resultado do IFFar.

A medição da receita econômica adotou os valores dos cursos de mesmo nível de qualificação, fornecidos pela URCAMP e pelo Colégio Raymundo Carvalho, ambos sediados na cidade de Alegrete. A URCAMP, *Campus* Comunitário de Alegrete, possui cursos de formação de nível superior nas áreas de ciências administrativas, ciências contábeis, direito, medicina veterinária e educação física. O Colégio Raymundo Carvalho atende o ensino fundamental, o ensino médio e oferece o curso de técnico em enfermagem. De acordo com Slomski (2003) o *custo de oportunidade* tomado para mensurar a receita econômica, deve ser o menor preço de mercado à vista, de um serviço que detenha categórica similaridade com o prestado ao cidadão, com equivalente qualidade, conveniência e tempestividade aquele prescindido por ele, ao optar pelo serviço público. Entretanto, como os cursos oferecidos pelo IFFar não possuíam similares na localidade, foram considerados fatores como equivalência de nível e tempo de duração do curso, com o intuito de evitar que o *custo de oportunidade* atribuído viesasse em excesso a receita econômica. A próxima tabela, de número 13, traz a formação detalhada da receita

econômica, lastreada pelo *custo de oportunidade*, calculada através do produto da quantidade de alunos matriculados vezes os preços coletados nas entidades privadas, geograficamente localizadas na mesma região onde se situa o IFFar. A tabela 14 apresenta a receita atribuída correspondente aos documentos escolares emitidos pela secretaria do IFFar no ano de 2016.

Tabela 13 - Receita econômica das anuidades

Cursos			Matrícula IFFar	Custo de Oportunidade	Receita por Curso
IFFar	URCAMP	Colégio			
Gestão escolar	Veterinária		23	25.872,60	595.069,80
Eng. agrícola	Veterinária		204	25.872,60	5.278.010,40
Zootecnia	Veterinária		153	25.872,60	3.958.507,80
Ciên. biológicas	Veterinária		106	25.872,60	2.742.495,60
Matemática	Veterinária		89	25.872,60	2.302.661,40
Química	Veterinária		77	25.872,60	1.992.190,20
Agroindústria	Veterinária		61	25.872,60	1.578.228,60
Prod. grãos	Veterinária		77	25.872,60	1.992.190,20
Anál. sistemas	Veterinária		75	25.872,60	1.940.445,00
Agropecuária		Enfermagem	279	6.840,00	1.908.360,00
Informática		Enfermagem	60	6.840,00	410.400,00
Agroind. Proeja		Enfermagem	43	6.840,00	294.120,00
Inform. Proeja		Enfermagem	26	6.840,00	177.840,00
Agroind. EaD		Enfermagem	79	6.840,00	540.360,00
Informática		Enfermagem	24	6.840,00	164.160,00
Inform. EaD		Enfermagem	75	6.840,00	513.000,00
Total receita educacional R\$					26.388.039,00

Fonte: Quantitativos da tabela 2 e valores das tabelas 9 e 11.

Essa fase compreendeu o cruzamento dos dados internos do IFFar com os recolhidos externamente, junto aos educandários privados estabelecidos no município. Esse processamento permitiu o estabelecimento da receita econômica com apoio do *custo de oportunidade*, ou seja, como os serviços prestados pelo IFFar são gratuitos, foram aproveitados os preços praticados no mercado de ensino privado. Nesse caso, o *custo de oportunidade* do IFFar representa o valor que o mesmo desprezou ao não cobrar pela prestação de serviços na área educacional.

Tabela 14 - Receita econômica das taxas

Documentos Curriculares IFFar	Quantidade 2016	Valor Unitário	Receita Educativas
Atestado de matrícula ou frequência	2.116	4,00	8.464,00
Certidão de tempo em curso técnico	38	4,00	152,00
Certificado	165	45,00	7.425,00
Declaração e certidão de tempo	22	4,00	88,00
Diploma	176	45,00	7.920,00
Histórico escolar	386	4,00	1.544,00
Total de outras receitas em R\$			25.593,00

Fonte: Quantitativos da tabela 3 e valores da tabela 12.

Todavia, deve-se ter em mente que o IFFar ao não cobrar pelos cursos ofertados, não arrecada receitas educacionais e para manter os serviços gratuitos recebe anualmente recursos governamentais. Portanto, para que os benefícios sociais na área da educação, sejam mantidos em prol da população em geral, como um todo, é necessária a contribuição de cada um dos cidadãos brasileiros.

#### 4.6. DETERMINAÇÃO DO CUSTO MÉDIO ALUNO

O objetivo de avaliar o custo médio por aluno do IFFar foi plenamente atingido. Como verificado, ele se constitui num importante índice, proveitoso em processos de *benchmarking*, tanto entre as organizações educativas públicas com entre as privadas, o que possibilita ao gestor público parametrizar as decisões e definir investimentos. De acordo com o questionário todos os respondentes afirmam que o cômputo do custo médio por aluno é um relevante indicador. Ele serve para a definição de estratégias, tomada de decisões e para a comparação entre instituições educativas, tanto no país como no exterior. Um percentual de 92,86 dos pesquisados dizem desconhecer o valor do custo médio por aluno do IFFar e 7,14 consideram prescindível a

apuração do custo aluno. Quanto a formulação adotada no corrente estudo para o cômputo do custo médio por aluno do IFFar, conforme demonstrado abaixo, 42,86% opinam ser apropriada, 35,71% inapropriada e os outros 21,43% desconhecem a equação para esse cálculo.

Antes da apresentação do custo aluno do IFFar, cabe destacar que o Plano Nacional de Educação (PNE) de 2014, prescreve dois parâmetros que devem ser calculados para determinar o volume a ser investido por aluno e por nível de ensino. Um deles é o Custo Aluno-Qualidade inicial CAQi que visa estabelecer o menor investimento possível, entretanto, que cubra todas as despesas fundamentais necessárias para se lograr o padrão mínimo de qualidade no ensino. Já o outro denominado como Custo Aluno-Qualidade CAQ deve reconhecer e atender a um padrão de qualidade educacional à altura de países desenvolvidos.

Entretanto, tais indexadores até o corrente ano não prosperaram, o que levou a Justiça Federal brasileira em agosto de 2017 a determinar ao Mec a homologação e a implantação dos referidos mecanismos. Virou uma disputa judicial, pois em outubro do mesmo ano o Mec conseguiu derrubar a determinação judicial, que obrigava a definição do custo aluno, informações que deveriam estar disponíveis desde 2016 (Moreno, 2017). Como visto leis não são cumpridas ou demoram a ser atendidas, um fenômeno histórico que se repete. Esse fato ratifica o que já foi tratado, anteriormente no presente estudo, sobre o desleixo ou pouco cuidado com o trato dos custos na administração pública.

Dentro desse contexto, a OCDE em um estudo publicado em 2017, revelou que o Brasil é uma das nações que menos aplica recursos no ensino fundamental e médio. Entretanto, os gastos com o ensino superior alcançam o padrão europeu de investimento em educação. Segundo o levantamento o custo aluno ao ano, nos ciclos fundamental e médio, atingiu os R\$ 11.700,00 no Brasil. Já o custo anual por estudante do ensino superior chegou a R\$ 36.000,00, o que coloca o Brasil no mesmo escalão de certos países europeus, com referência ao grau de recursos gastos com educação superior.

Ao confrontar os dados coletados dos ensinos básico e superior, a OCDE determinou a proporção dos investimentos entre os países averiguados. Nesses países os gastos com estudantes universitários ultrapassam em quase 50% as despesas com o ensino básico. No caso brasileiro os dispêndios com o ensino superior correspondem ao triplo dos gastos efetivados com o ensino básico.

Nesse quadro, muito embora os níveis de investimentos públicos em educação venham aumentando progressivamente, em comparação aos últimos exames, o Brasil ainda continua entre os últimos no *ranking* das avaliações do PISA. Por isso, a OCDE ao concluir, considerou que a expansão dos gastos por aluno do ensino básico é um fator importantíssimo para melhorar a qualidade da educação, uma vez que os montantes despendidos estão aquém daqueles creditados como satisfatórios pela organização (Fernandes, 2017).

#### 4.6.1. Cálculo do custo aluno

Abaixo são apresentados os procedimentos, as fórmulas e a memória dos cálculos realizados para a determinação do custo médio por aluno do IFFar ao ano, ao mês, ao dia e por hora aula.

$$c_{a/a}^{\bar{m}} = \frac{\text{soma custos e despesas}}{n^{\circ} \text{ alunos matriculados}} = \frac{31.267.056,59}{1.451} \cong 21.548,63$$

$$c_{a/m}^{\bar{m}} = \frac{c_{a/a}^{\bar{m}}}{n^{\circ} \text{ meses do ano}} = \frac{21.548,63}{12} \cong 1.795,72$$

$$c_{a/d}^{\bar{m}} = \frac{c_{a/m}^{\bar{m}}}{n^{\circ} \text{ dias}} = \frac{1.795,72}{22} \cong 81,62$$

$$c_{a/h}^{\bar{m}} = \frac{c_{a/d}^{\bar{m}}}{n^{\circ} \text{ horas - aula no dia}} = \frac{81,62}{8} \cong 10,20$$

Onde:

$c_{a/a}^{\bar{m}}$  corresponde ao custo médio por aluno ao ano;

$c_{a/m}^{\bar{m}}$  igual ao custo médio por aluno ao mês;

$c_{a/d}^{\bar{m}}$  igual ao custo médio por aluno ao dia; e

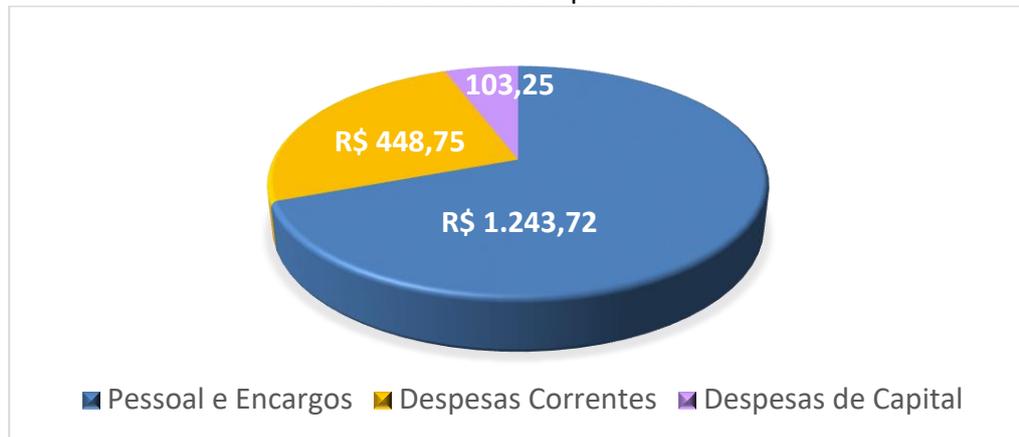
$c_{a/h}^{\bar{m}}$  igual ao custo médio por aluno por hora-aula.

Para o cálculo do custo médio por aluno ao dia foi adotado como divisor somente o quantitativo de dias úteis em um mês, assim como, para o cômputo da média por aluno por hora-aula do IFFar, foi considerado o sistema de turno integral de oito horas ao dia. Foram considerados os custos e as despesas totais constantes das tabelas 7 e 8. Obteve-se como custo médio mensal por aluno do IFFar o valor de R\$ 1.795,72.

Com relação a apuração do gasto médio por aluno, o Diretor Geral do Educandário declarou que se diluirmos o montante despendido pelo número total de matrículas, teremos sim uma ideia do custo médio por aluno. Acredita que a mensuração desse coeficiente é importantíssimo, para que a comunidade acadêmica conheça o quanto é investido por aluno da Instituição.

Revelou, ainda, que vários fatores são examinados pelo MPDG e pelo Mec para a elaboração da Lei Orçamentária Anual dos Institutos, como: eixo tecnológico dos cursos, modalidades de ensino, índices de retenção, índices de evasão e o número de projetos de ensino, pesquisa e extensão. Porém, um dos indicadores mais preponderante nessa definição é o quantitativo de alunos matriculados. Com o propósito de demonstrar a distribuição do custo por aluno, em consonância com a classe dos créditos orçamentários utilizados em 2016, foi realizado o cruzamento do custo médio por aluno ao mês com as informações discriminadas na tabela 4, conforme gráfico abaixo.

Gráfico 3 - Representação do custo médio mensal por aluno distribuído pelas despesas efetivamente empenhadas



Fonte: custo médio aluno (IFFar, 2016) elaborado pelo autor e tabela 4.

No gráfico acima se observa uma ilustração que segrega o custo médio mensal por aluno, subdividido equitativamente, na mesma proporção da variação percentual por categoria econômica, identificada frente ao total empenhado em 2016. Verifica-se que o gasto mensal com um aluno, assim fragmentado, não compromete os resultados obtidos, mas ao contrário, propicia uma maior visualização das informações. Dessa maneira 69,26% do custo aluno podem ser atribuídos aos gastos com a folha de pagamento dos servidores, 24,99% as despesas de custeio do educandário e 5,75% aos investimento com equipamentos, veículos e obras. Isso permite um olhar mais analítico e pormenorizado de quanto o custo aluno consome de cada fatia, dos diferentes estratos orçamentários, ou seja, o que estimativamente pode ser imputado às despesas com pessoal e encargos sociais, as despesas correntes e as despesas de capital.

#### 4.7. APURAÇÃO E EXAME DO RESULTADO ECONÔMICO

Feitas as considerações, chega-se ao ponto culminante do presente estudo, a determinação do resultado econômico do IFFar através da formalização da DRE. Esse instrumento permite a visualização dos ganhos ou das perdas econômicas, decorrentes do grau de eficiência na execução dos recursos públicos, em função dos preços do mercado educacional, introduzidos pelo conceito de *custo de oportunidade*. A tabela abaixo exibe a DRE do IFFar de acordo com os preceitos contábeis e a legislação pertinente.

Tabela 15 - DRE do IFFar

Instituto Federal Farroupilha <i>Campus</i> Alegrete	
Demonstração do Resultado Econômico	
Período: 01.01.2016 a 31.12.2016	
Especificação	Exercício atual
<b>1. Receita econômica dos serviços prestados, dos bens ou dos produtos fornecidos</b>	<b>26.814.803,06</b>
Receita com especialização atribuída	595.069,80
Receita com educação superior atribuída	21.784.729,20
Receita com educação média atribuída	4.008.240,00
Outras receitas com educação atribuídas	25.593,00
Receita operacional efetiva	193.600,68
Receita não operacional efetiva	207.570,38
<b>2. Custos diretos identificados com a execução da ação pública ( - )</b>	<b>21.329.083,02</b>
Pessoal e encargos	15.546.510,98
Serviços de terceiros	3.852.466,85
Consumo de material	947.886,95
Auxílio para estudo e pesquisa	543.050,00
Bolsa de estudo no país	397.869,85
Serviço educacional e cultural	34.673,10
Indenizações e restituições	6.625,29
<b>3. Margem bruta</b>	<b>5.485.720,04</b>
<b>4. Custos indiretos identificados com a execução da ação pública ( - )</b>	<b>9.937.973,57</b>
Pessoal e encargos	6.662.790,42
Serviços de terceiros	1.651.057,22
Consumo de material	406.237,26
Despesa operacional	1.208.796,13
Despesa não operacional	9.092,54
<b>5. Resultado econômico apurado ( = )</b>	<b>4.452.253,53</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Para a construção da DRE foi observada a estrutura conceitual que estipula as regras fundamentais para a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). De acordo com o item 1.1 da Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016, as demonstrações contábeis

devem ser lapidadas com base no regime de competência. A referida norma estipula, ainda, que o registro dos custos deve se dar mediante o emprego do método de custeio por absorção.

Ficou evidente após a transposição de todas as etapas do presente ensaio, que a DRE se constitui numa ótima ferramenta para se conhecer e determinar a eficiência da gestão estatal, inclusive do IFFar. Representa um excelente expediente para o exercício da *accountability*, pois retrata as informações de forma sintética, exibindo o resultado de modo explícito. A DRE se encontra incluída nas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, porém de elaboração facultativa. Por isso o Siafi, acessado junto ao IFFar, não o disponibiliza de forma automática, assim como o faz com os demais demonstrativos de caráter obrigatório.

Segundo Slomski (1996) a prestação de contas governamental se foca tão somente na comparação entre o que foi arrecadado e o que foi gasto, sem se preocupar com o cumprimento do princípio constitucional, que prevê a evidenciação da eficiência. Portanto, a *accountability* baseada exclusivamente em aspectos orçamentários sem considerar o resultado econômico dos entes, revela uma assimetria informacional entre o Estado e a sociedade. O presente estudo evidenciou esta situação, pois atualmente o governo não formaliza e nem pública a DRE por ter caráter opcional. A STN é o órgão que capitania a criação e implantação dos sistemas contábeis, assim como, o de controle de custos, oportunizando o emprego dos mesmos para todas as unidades gestoras do país. Entretanto, por estar inconcluso o SICsp não difunde todas as informações precisas, sobretudo de forma segregada por *Campi*, para a composição da DRE. Por isso, alguns valores tiveram que ser rateados proporcionalmente. Isso pode induzir a um viés, a maior ou a menor nos valores da demonstração, fato contrário ao novo princípio da neutralidade da informação, conforme NBC TSP estrutura conceitual de 23 de setembro de 2016. Todavia, o citado rateio não afetou significativamente a validade e a confiabilidade do resultado econômico final.

Essa foi a principal dificuldade enfrentada na análise documental, uma vez que a DVP não apresenta isoladamente os montantes da folha de pagamento dos servidores do IFFar, o que inviabilizou a coleta de dados pelo seu custo histórico, concreto e absoluto, ou seja, pelo seu valor original. Como a medição da eficiência depende da formalização da DRE, que por sua vez necessita de informações padronizadas, fornecidas de forma acessível por um sistema de controle de custos, supõe-se que o SICsp deverá no futuro disponibilizar de forma efetiva, todas as informações com a riqueza de detalhes que se façam necessárias.

Isto posto, verifica-se que o resultado econômico do IFFar está no vermelho, apresentando um prejuízo econômico na confrontação entre as receitas atribuídas e os custos e despesas efetivadas. Os custos e as despesas foram retiradas da DVP e do balancete das contas contábeis no Siafi. Exceto os custos com a folha de pagamento dos servidores, que foram extraídas do Portal da Transparência e do Sistema Integrado de Gestão de Pessoas. Os custos ultrapassaram em 16,60 % as receitas. Como os custos e despesas são cobertos com recursos públicos, ficou demonstrado em um primeiro momento, o alto investimento em educação por parte do governo no IFFar, tendo em vista o volume despendido.

A envergadura revelada na apuração dos custos e despesas da DRE do IFFar, pode ser interpretada pela ótica do investimento, que considera a obtenção de resultados em um futuro próximo ou até mesmo a longo prazo. Porém, esse coeficiente não pode ser avaliado pela DRE, uma vez que ele abarca a visão de eficácia, que reputa até mesmo a geração de benefícios intangíveis. Em virtude da convergência às normas internacionais de contabilidade, o novo plano de contas traz no ativo não circulante os grupos investimento e imobilizado, além do realizável a longo prazo e o intangível. Para se diferenciar investimento de imobilizado, pode-se usar como exemplo a compra de um prédio para alojar o departamento administrativo de uma fábrica. A aquisição traz consigo gastos imediatos, além das futuras despesas com a manutenção do prédio. Nesse caso, o prédio é um imobilizado da empresa e não um investimento, porque ele

não gerará ganhos futuros. Já a participação em empresas coligadas ou controladas representa um investimento, porque ela gerará ganhos futuros. Por isso, o aluno ao estudar, também almeja uma qualificação profissional e uma melhor condição de vida no futuro, portanto, o ensino pode ser entendido como um investimento, que trará resultados a médio ou a longo prazo, e não como um gasto com retorno imediato.

Conforme Sir William Arthur Lewis, economista britânico, Prêmio Nobel em Economia em 1979: “Educação nunca foi despesa. Sempre foi investimento com retorno garantido” (citado por Iaquinto, 2014, p. 40).

Essa concepção entende que os benefícios, provenientes do empenho de recursos em educação, não são reconhecidos ou preestabelecidos no presente, pois se constituem em algo intangível, de avaliação futura. Como exemplo de intangibilidade se pode citar o oxigênio, sabe-se que existe, mas não é palpável. Nesse sentido, o retorno do desembolso somente será sentido posteriormente, pelo crescimento nos índices de desenvolvimento do país ou em pesquisas educacionais. Portanto, a redução dos gastos com educação em um país emergente e em subdesenvolvimento, pesa contra a balança do crescimento nacional, pois esta é uma área de interesse social prioritária, campo próspero para as intenções governamentais desenvolvimentistas.

O aumento do gasto com educação deve, entretanto, estar focalizado na melhoria da qualidade do ensino ofertado e na evolução pedagógica do quadro de docentes, a fim de que os investimentos não se tornem inócuos, evitando o desperdício de recursos. Quando precauções desta natureza são adotadas, os gastos com educação apresentam riscos reduzidos e um retorno à altura para o estudante, profissional ou empreendedor em busca de qualificação. Conforme o advogado e educador estadunidense Derek Bok: “Se você acha que a educação é cara, tenha coragem de experimentar a ignorância” (citado por Sganzerla, 2007, p. 75).

Compreende-se que o professor, o contador, o médico, o engenheiro, enfim qualquer profissional, independentemente da sua área de atuação, após sua formação ou qualificação, gerará riquezas para si, para outros como

empreendedor e para o governo através do pagamento de impostos. Portanto, fará a roda da economia girar, contribuindo para o crescimento do país, fruto de um investimento passado em educação. A análise literal da DRE do IFFar face ao saldo apurado, retrata um resultado tangível e concreto, porém não afere aspectos intangíveis, alusivos a ganhos futuros com educação frente à tamanho investimento. Todavia, ressalva-se que o objetivo do corrente estudo propunha mensurar e a analisar a eficiência na execução dos recursos junto ao IFFar, escopo que foi totalmente atingido, e não examinar os resultados futuros provenientes dos investimentos em educação, aspectos relacionados ao conceito de eficácia.

A um passo à frente rumo a eficácia na avaliação dos cursos ofertados, o Instituto Farroupilha, de acordo com indicadores do INEP, autarquia responsável pela apreciação da qualidade da educação superior, apresenta níveis de certificação entre muito bom a excelente. Em 2016 manteve a avaliação 4 no índice geral de cursos IGC, ficando com a 11ª posição dentre as instituições gaúchas examinadas e o segundo lugar entre os institutos federais do Estado. Foi classificado em sétimo lugar entre os 38 institutos federais do país. Os índices obtidos aprovam o trabalho realizado nos cursos e nos *Campi*, respaldando a qualidade do ensino.

Os cursos de bacharelado em administração dos *Campi* Júlio de Castilhos e Santa Rosa, o de tecnologia em alimentos e o de licenciatura em computação do *Campus* Santo Augusto obtiveram grau 5 em 2016, o que significa que os mesmos atingiram o nível de excelência em todos os indicadores averiguados. Em 2017 o curso de tecnologia de produção de grãos do *Campus* Júlio de Castilhos obteve o conceito 5.

Pelo presente estudo, conclui-se que a DRE pode ser formalizada pelos órgãos públicos, bastando para isso um maior controle dos custos e despesas incorridas. A sua adoção permite o acompanhamento e o controle da eficiência do gasto público, demonstrando como se comportam anualmente os resultados econômicos, possibilitando a comparação de sua evolução, entre os exercícios de uma mesma entidade ou com entidades externas. Tal comparação

compreende um processo de *benchmarking*, aspecto ressaltado por um dos pesquisados nas considerações finais do questionário. A diferença negativa, denunciada pelo resultado econômico a descoberto, demonstra a inabilidade no domínio dos custos e das despesas desembolsadas pelo IFFar. Isso foi atestado quantitativamente, uma vez que os sumptos foram superiores às receitas econômicas dos serviços prestados, revelando um colapso econômico na condução do negócio público. Comumente a superação de tais situações, requerem por um lado a contenção dos custos e despesas, e por outro o incremento das receitas. Como visto na tabela 11, 69,25% do orçamento do IFFar é empregado no pagamento dos proventos dos servidores, custo que se constitui no maior dispêndio. Isso ocorre em virtude do acúmulo de benefícios, fator que provoca o inchaço excessivo da folha de pagamento do governo federal, situação que vem se ampliando ano a ano. O relatório de gestão consolidado (Instituto Farroupilha, 2016, p. 24) que colige todos os *Campi*, ratifica esse percentual destacando que “pouco mais de 73% do orçamento total, correspondem às despesas ligadas à folha de pagamento de servidores efetivos e contratados temporariamente e seus encargos, bem como à manutenção dos pagamentos de inativos”.

Caso o nível de valor econômico agregado aos serviços educacionais não venha a se equilibrar e a crise econômica venha a se prolongar, as organizações educativas podem virar alvo da tão apregoada privatização. Pouco antes do então Presidente Michel Temer assumir o poder, foi divulgado um documento que exprimia as ideias iniciais tidas como prioritárias a serem cumpridas durante o mandato provisório. No capítulo que tratava sobre economia, ficou clara a vontade de se privatizar toda a infraestrutura possível. Seria esse um propósito para educação, assim como o fez com a saúde, contando com as parcerias público-privadas, livraria o estado dos pesados custos, ficando tão somente com a gestão, a cobrança da qualidade e a regulação das atividades (Yuri, 2016). Entretanto, às vésperas de uma nova eleição presidencial, o mandato tampão de Michel Temer não obteve o respaldo necessário para realizar todas reformas que pretendia, a não ser a reforma trabalhista e o

congelamento dos gastos públicos por vinte anos. Contudo, em tempos austeros o governo se obriga a adotar políticas vistas como impopulares e restritivas. Nessa conjuntura, torna-se impossível se antever com precisão o porvir do cenário político-econômico brasileiro.

#### 4.8. INTERSECÇÃO CUSTO E EFICIÊNCIA

Finalmente, a respeito do alcance da eficiência na execução dos recursos públicos destinados à educação, o entrevistado destacou que o diagnóstico decorrente do cotejo do custo de oportunidade *versus* os custos efetivados, ainda, é algo incipiente no âmbito da gestão pública. Entende que o resultado econômico ao ser apurado, espelha o valor econômico agregado à sociedade, a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público. Reitera, que o desafio que agora se revela aos gestores públicos é o de agregar valor econômico aos proveitos gerados à sociedade, acima de tudo através de um atendimento qualificado. Ressalta que a DRE ao decifrar qual o valor econômico agregado pelos serviços prestados à sociedade, permite ao gestor demonstrar o grau de eficiência na sua gestão, algo como fazer mais com menos. Dessa maneira, o Diretor Geral do IFFar reconhece a utilidade da DRE, como instrumento capaz de determinar a eficiência na aplicação dos recursos públicos, somando-se a 71,42% dos pesquisados. Outros 14,29% entendem que a DRE não serve para medir a eficiência e os demais 14,29% se consideram inabilitados em julgar sobre a utilidade da DRE.

Reconhece que o controle dos custos é algo vital, que permite a entidade saber exatamente o quanto está desembolsando na execução das atividades, possibilitando a readequação dos gastos de acordo com as necessidades. Outrossim, oportuniza a redução dos desperdícios que ainda perduram nas instituições públicas. Salaria que a âmbito de IFFar, foi implantado o controle através de centros de custos, que mapeia como cada coordenação gasta a sua

fatia de recursos. Cabe frisar que o controle setorizado por centros de custos é apenas o limiar para um controle total dos custos. Um controle abrangente é algo capaz de gerar informações de forma minuciosamente detalhada e consolidada, aptas a auxiliar a tomada de decisão dos gestores, através da emissão de relatórios válidos e confiáveis como o DRE. Quanto ao mecanismo de gestão de custos usado no IFFar, a pesquisa expôs respostas variadas. Assim, 40% dos pesquisados entendem ser o Siafi. Na sequência a taxa de 20% se repete para aqueles que consideram ser o Siafi Gerencial, centros de custos e planilhas eletrônicas. Com certeza o Sicsp, criado em 2010 e não citado nas respostas anteriores, é o sistema oficial de controle de custos do setor público federal. Em 2015 ele foi migrado, passando a integrar as temáticas que compõem o Tesouro Gerencial, antes denominado como Siafi Gerencial. É uma plataforma que mantém interoperabilidade com os sistemas estruturantes do governo federal, com o intuito de armazenar informações e disponibilizar relatórios gerenciais, a partir de variáveis recebidas do Siafi, Siape, Siorg e Siop. O Sicsp vem sendo integrado gradativamente a vida das unidades públicas brasileiras, porém foi somente a partir de março do corrente ano, que o Siafi começou a exigir o preenchimento de campos relacionados às informações de custos das despesas efetivadas. É provável que ao final de 2019 se tenha à disposição as informações relativas aos custos e despesas do IFFar, com um alto grau de detalhamento e com acesso de forma imediata. Isso irá possibilitar a elaboração da DRE com agilidade, tendo em vista a necessária evidenciação da eficiência.

Ao serem perguntados sobre o controle de custos no IFFar, 92,86% dos pesquisados entendem como extremamente necessária, e 7,14% como relativamente necessária a adoção de tarefas para essa finalidade. Por outro lado, quando indagados sobre a influência do controle dos custos sobre a gestão do IFFar, 78,57% interpretam que isso reflete na gestão exitosa de uma organização educativa, e 21,43% entendem como algo insuficiente para avaliar o sucesso ou insucesso de uma gestão. De modo geral, os questionados ratificam a necessidade da existência de um controle rígido, a fim de que uma

organização, independentemente da área de atuação, atinja seus objetivos de forma exitosa, conforme demonstram os teóricos e estudiosos do tema custos, apresentados na revisão literária. Continuando, quando perguntados sobre qual o dispositivo o IFFar adota para o controle de custos, 35,72% revelam conhecê-lo, conforme mencionado anteriormente, enquanto 57,14% dizem desconhecê-lo e 7,14% entendem que o referido controle é algo inútil. Isto confirma a incipiência do tratamento dos custos nas organizações educativas federais. Outrossim, em virtude do moroso e gradativo trâmite de implantação, e da alteração da plataforma do SICsp, os servidores ignoram qual a ferramenta de tecnologia da informação é usada para o controle de custos no IFFar. Um dos resultados significativos obtidos no questionário, foi que 100% dos respondentes consideram que o controle efetivo dos custos institucionais, serve como expediente para avaliar a eficiência no setor público. Isso vem endossar a empregabilidade da DRE como sensor do grau de eficiência, de uma organização educacional pública, e aprovar a visão conceitual de que a eficiência está diretamente relacionada com o controle de custos, e em conformidade com o paradigma gerencial de administração. Perscrutados sobre quais os limites os gastos públicos devem respeitar para atingir a eficiência, 57,14% citam que os gastos devem ser suportados até o limite arrecadado no exercício, e os outros 42,86% entendem que a eficiência independe do volume gasto e/ou do montante arrecadado. O Estado não pode gastar mais do que arrecada, tendo em vista a obrigatoriedade de manter o equilíbrio das contas públicas ou o ajuste fiscal, ou seja, cumprir com o previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal. Isso é visto como algo preponderante para um resultado eficiente.



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os objetivos pretendidos pela presente dissertação, foram categoricamente alcançados, comprovando-se indubitavelmente a utilidade da DRE, espelho que reflete o *check-up* da eficiência no aproveitamento dos recursos pelas organizações educacionais públicas. Ao final do estudo, não se almeja, de forma alguma, encerrar o debate sobre o assunto, alusivo a eficiência do gasto no setor público de ensino. Mas sim, pretende instigar e estimular o surgimento de novos ensaios, no mesmo campo de exploração. Isso porque, em virtude da convergência da contabilidade pública às normas internacionais, foram firmadas regras atualizadas para o controle dos custos das organizações, em todas as esferas de atuação. Inclusive estabelece a instituição de um sistema computadorizado de monitoramento, o que amplia cada vez mais a necessidade da produção de estudos nessa área.

Entendo que o trabalho agora concluído, serve como fonte de pesquisa documental, leitura e estudo, para todos os profissionais e estudantes, interessados em se aprofundar no exame do tema, que envolve a gestão das organizações educativas e singularmente o controle e a otimização da utilização dos recursos públicos. O presente estudo contribui para o correto acompanhamento dos gastos, como algo reconhecidamente capaz de suprir a alta administração com informações exatas, que favorecem a tomada de decisões apropriadas dentro da organização. Outrossim, o objetivo específico de medir o grau de eficiência no emprego dos recursos públicos, através da composição da DRE do IFFar e da análise do resultado auferido, foi atingido em sua plenitude. Assim, diversos conteúdos foram minuciosamente pesquisados com vistas a assegurar o recolhimento de informações pacíficas de serem analisadas e interpretadas, instrumentos como o questionário e a entrevista foram de extrema valia para o atingimento do escopo aspirado.

É evidente que este trabalho traz benefícios diretos para as comunidades que englobam os gestores públicos, investigadores e demais interessados, ao propagar conhecimento e apoiar outras avaliações, enfim, representa mais um elemento teórico-prático referencial no arcabouço dos tratados existentes atualmente.

Cabe, neste íterim, destacar que todas as expectativas com relação a pesquisa foram superadas, tendo em vista que oportunizou um diagnóstico esmerado sobre as finanças públicas de uma renomada Instituição Federal Pública de Ensino. O IFFar tem contribuído, sobremaneira, para o desenvolvimento econômico regional e nacional, através do tríplice investimento de recursos públicos nas áreas de ensino, extensão e pesquisa, algo reconhecido pelos altos índices obtidos nas avaliações do INEP. Sinto-me um privilegiado em ter tido a oportunidade de estudar na Escola Superior de Educação do Instituto Politécnico do Porto, cidade mais cosmopolita do mundo. Isso me permitiu aprofundar os meus conhecimentos e apresentar a minha Dissertação de Mestrado na área de administração das organizações educativas. Foi extraordinária a oportunidade de ter convivido com funcionários, professores, mestres, doutores e enfim educadores, pessoas que foram muito importantes para o cumprimento desta missão.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abrucio, F. L. (1997). *O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente*. Brasília: ENAP.

Abrucio, F. L. (2007). Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista Brasileira de Administração Pública*, vol. 1, 67-86. In *gvpesquisa.fgv.br*. Acedido em 01 de maio de 2018, em [http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/abrucio\\_-\\_trajetoria\\_recente\\_da\\_gestao\\_publica.pdf](http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/abrucio_-_trajetoria_recente_da_gestao_publica.pdf).

Albuquerque, C. M. de, Medeiros, M. B., & Silva, P. H. F. da (2008). *Gestão de finanças públicas*. (2ª ed.). Brasília: Gestão Pública.

Alchian, A. A., & Demsetz, H. (1972). Production, information costs, and economic organization. *The American Economic Review*, vol. 62, nº 5, 777-795.

Alessio, R. (2004). *Responsabilidade social das empresas no Brasil: reprodução de postura ou novos rumos?* Porto Alegre: EDIPUCRS.

Almeida, L. C. B. de (2012). *Introdução ao direito econômico: direito da economia, economia do direito, direito econômico, law and economics, análise econômica do direito, direito econômico internacional*. (4ª ed.). São Paulo: Saraiva.

Anon (2014). *Enciclopédia jurídica*. Acedido em 06 de abril de 2018, em <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/pt/d/non-omne-quod-licet-honestum-est/non-omne-quod-licet-honestum-est.htm>.

Araújo, V. de C. (2002). *A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do estado e do seu aparelho*. Brasília: ENAP.

Assessoria de Comunicação do Instituto Federal Farroupilha (2016). *Missão, visão e valores*. Acedido em 18 de abril de 2018, em <http://www.iffarroupilha.edu.br/missão,-visão-e-valores>.

Augusto, A. (2014). Metodologias quantitativas metodologias qualitativas: mais do que uma questão de preferência. *Revista Forum Sociológico*, nº 24, 73-77.

Baker, M., & Jacobsen, L. E. (1984). *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. (2ª e.). São Paulo: McGraw-Hill.

Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.

Barney, J. B., & Hesterly, W. (2006). Organizational economics: understanding the relationship between organizations and economic analysis. In S. R. Clegg, C. Hardy, T. B. Lawrence & W. R. Nord (Edts). *The sage handbook of organization studies* (pp. 111-148). London: SAGE.

Barros, C. da C., Silva, J. D. G. da, Souza, F. J. V. de, Melo, M. M. D. de, & Taveira, L. B. (2013). Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais? *Revista de Estudos Contábeis*, vol. 4, nº 6, 78-98.

Brousseau, E. (1993). Les théories des contrats: une revue. *Revue d'économie politique*, vol. 103, nº 1, 1-82.

Capobianco, R. P., Nascimento, A. de L. do, Silva, E. A., & Faroni, W. (2013). Reformas administrativas no brasil: uma abordagem teórica e crítica. *REGE Revista de Gestão*, vol. 20, nº 1, 61-78.

Castelo Branco, V. R. (2007). *Comida, sexo e administração*. Rio de Janeiro: E-papers.

- Catelli, A., Parisi, C., Santos, E. S., & Almeida, L. B. de (2001). Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. *Revista do Serviço Público*, vol. 52, nº 3, 82-99.
- Cavallini, M. (2015). Sobrepreço em compras feitas por órgãos públicos é de 17%, diz IBPT. In *g1.globo.com*. Acedido em 02 de junho de 2017, em <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/08/sobrepreco-em-compras-feitas-por-orgaos-publicos-e-de-17-diz-ibpt.html>.
- Chiavenato, I. (1989). *Iniciação à organização e controle*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Chiavenato, I. (2008). *Administração geral e pública*. (2ª ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Chiavenato, I. (2009). *Recursos humanos: o capital humano das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Chiavenato, I. (2011). *Introdução à teoria da administração*. (8ª ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica Journal*, vol. 4, nº 16, p. 386-405.
- Confederação Nacional dos Municípios (2008). *Nova administração pública: gestão municipal e tendências contemporâneas*. Brasília: CNM.
- Conselho Federal de Contabilidade (2003). *Resolução nº 986, de 21 de novembro de 2003*. Acedido em 10 de junho de 2018, em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=28/11/2003&jornal=1&pagina=266&totalArquivos=272>.
- Conselho Federal de Contabilidade (2008). *Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008*. Acedido em 10 de junho de 2018, em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=25/11/2008&jornal=1&pagina=83&totalArquivos=88>.

Conselho Federal de Contabilidade (2011). *Resolução nº 1.329, de 18 de março de 2011*. Acedido em 10 de junho de 2018, em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=22/03/2011&jornal=1&pagina=151&totalArquivos=156>.

Conselho Federal de Contabilidade (2011). *Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011*. Acedido em 10 de junho de 2018, em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=02/12/2011&jornal=1&pagina=175&totalArquivos=204>.

Conselho Federal de Contabilidade (2016). *Norma brasileira de contabilidade NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016*. Acedido em 01 de junho de 2018, em <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>.

Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de pesquisa em administração*. (12ª ed.). Porto Alegre: AMGH.

Cornachione, E., Reginato, L., Parisi, C., Nascimento, A., & Valentina, J. D. (2011). *Manual de técnicas e práticas para a gestão econômica de pequenas e médias empresas*. São Paulo: CRCSP.

Costa, F. L. da (2008). História das reformas administrativas no Brasil: narrativas, teorizações e representações. *Revista do Serviço Público*, vol. 59, nº 3, 271-288.

Colares, C. L. (2010). Atributos dos indicadores de desempenho na gestão pública: estudo do plano plurianual 2008-2011 do Distrito Federal. Monografia apresentada ao Departamento de Administração da Universidade de Brasília para obtenção do grau de Bacharel, orientada por Professor Doutor Onofre R. de Miranda, Brasília. In *bdm.unb.br*. Acedido em 29 de março de 2018, em <http://bdm.unb.br/handle/10483/4346>.

Cohen, E., & Franco, R. (1993). *Avaliação de projetos sociais*. (8ª ed.). Petrópolis: Vozes.

- Cristiano, R. (2014). A contabilidade aplicada ao setor público: do enfoque orçamentário ao patrimonial e seus impactos na gestão pública. In *valdilsonoliveiralima.blogspot.com*. Acedido em 01 de agosto de 2018 em <http://valdilsonoliveiralima.blogspot.com/2014/11/a-contabilidade-aplicada-ao-setor.html>.
- Cury, A. (2000). *Organização e métodos: uma visão holística*. (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Daft, R. L. (2017). *Administração*. (3ª ed.). São Paulo: Cengage Learning.
- Dropa, R. F. (2004). Reforma do estado e reforma administrativa. Revista Âmbito Jurídico, vol. 7, nº 17. In *www.ambito-juridico.com.br*. Acedido em 30 de abril de 2018, em [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3904&revista\\_caderno=4](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3904&revista_caderno=4).
- Drumond, A. S., & Drumond, M. T. S. (2011). O estado e a privatização. Revista da Associação Mineira de Direito e Economia, vol. 5. In *www.revista.amde.org.br*. Acedido em 27 de abril de 2018, em <http://www.revista.amde.org.br/index.php/ramde/article/view/114/pdf>.
- Escudero, J. M., & González, M. T. (1994). *Profesores y escuela. ¿hacia una reconversión de los centros y la función docente?* Madrid: Pedagógicas.
- Fachin, Z. (2000). Fragmentos de teoria do estado. *Revista Scientia Iuri*, vol. 4, 316-337.
- Fadul, E. M. C., & Silva, L. P. da (2008). Retomando o debate sobre a reforma do estado e a nova administração pública. In *www.anpad.org.br*, XXXII Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, Brasil, setembro 6-10. Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Acedido em 03 de maio de 2018, em <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/TC%20APS-B831.pdf>.

- Fama, E. F. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *The Journal of Political Economy*, vol. 88, nº 2, 288-307.
- Federal Government of the United States (1997). *The Foreign Corrupt Practices Act, de 19 de dezembro de 1977*. Acedido em 01 de junho de 2018, em <https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-english.pdf>.
- Federal Government of the United States (2002). *The Sarbanes-Oxley Act, de 30 de julho de 2002*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf).
- Feijó, P. H., Pinto, L. F., & Mota, F. G. L. (2009). *Curso de siafi: uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira*. (2ª ed.). Brasília: Gestão Pública.
- Feijó, P. H., & Ribeiro, C. E. (2014). *Entendendo o plano de contas aplicado ao setor público*. Brasília: Gestão Pública.
- Ferlie, E., Ashburner, L., Fitzgerald, L., & Pettigrew, A. (1996). *The new public management in action*. New York: Oxford University Press Inc.
- Ferreira, A. B. de H. (2004). *Novo dicionário eletrônico Aurélio*. Curitiba: Positivo.
- Fernandes, D. (2017). OCDE: Brasil está entre os que menos gastam com ensino primário, mas tem investimento 'europeu' em universidade. In *www.bbc.com*. Acedido em 01 de agosto de 2018 em <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-41236052>.
- Fiani, R. (2013). Teoria dos custos de transação. In D. Kupfer & L. Hasenclever (Orgs). *Economia industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil* (pp. 169-181). Rio de Janeiro: Elsevier.

Forquin, J. C. (1993). *Escola e cultura: as bases sociais e epistemológicas do conhecimento escolar*. Porto Alegre: Artes Médicas.

Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (2017). *Tabela de áreas do conhecimento*. Acedido em 20 de abril de 2018, em [http://www.capes.gov.br/images/documentos/documentos\\_diversos\\_2017/TabelaAreasConhecimento\\_072012\\_atualizada\\_2017\\_v2.pdf](http://www.capes.gov.br/images/documentos/documentos_diversos_2017/TabelaAreasConhecimento_072012_atualizada_2017_v2.pdf).

Gebran Neto, J. P. (2007). Transparência pública. *Revista Online do Instituto Brasileiro de Administração do Sistema Judiciário*. In [www.wp.ibrajus.org.br](http://www.wp.ibrajus.org.br). Acedido em 31 de maio de 2018, em <http://www.ibrajus.org.br/revista/artigo.asp?idArtigo=37>.

Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4ª ed.). São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (2007). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (5ª ed.). São Paulo: Atlas.

Government of the United Kingdom (2010). *The Bribery Act, de 8 de abril de 2010*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/pdfs/ukpga\\_20100023\\_en.pdf](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/pdfs/ukpga_20100023_en.pdf).

Iaquinto, K. (2014). Múltipla escolha. *Revista Conjuntura Econômica*, vol. 68, nº 7, 32-41.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2009). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. (4ª ed.). São Paulo: IBGC

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha (2016). *Estatuto, de 05 de novembro de 2014*. Acedido em 01 de junho de 2018, em <http://www.iffarroupilha.edu.br/component/k2/attachments/download/7689/717df10d5e90fdc041775255ea475fcf>.

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha (2016). *Regimento Geral, de 24 de maio de 2016*. Acedido em 01 de junho de 2018, em <http://www.iffarroupilha.edu.br/component/k2/attachments/download/3273/d2bc803e3ef64094a64411a183b6ea06>.

JovemPan Online (2018). Modesto Carvalhosa lança livro e defende propostas por parte de pré-candidatos à presidência. *Jornal da Manhã*. Acedido em 12 de junho de 2018, em <https://jovempan.uol.com.br/programas/jornal-da-manha/modesto-carvalhosa-lanca-livro-e-defende-propostas-por-parte-de-pre-candidatos-a-presidencia.html>.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, vol. 3, nº 4, 305-360

Jund, S. (2008). *AFO, administração financeira e orçamentária: teoria e 750 questões*. (3ª ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.

Keinert, T. M. M., & Silva, C. de C. (1993). Resenha Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector. *Revista de Administração de Empresas*, vol. 33, nº 6, 97-99.

Kroetz, C. E. S. (2000). *Balanco social: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.

Krombauer, E. (2010). A UFSM e as parcerias privadas: benefício? *Revista o Viés*. In [www.revistaovies.com/a-redacao/](http://www.revistaovies.com/a-redacao/). Acedido em 10 de junho de 2018, em <http://www.revistaovies.com/reportagens/2010/11/a-ufsm-e-as-parcerias-privadas/>.

Lakatos, E. M., & Marconi, M. de A. (2003). *Fundamentos metodologia científica*. (5ª ed.). São Paulo: Atlas.

Libâneo, J. C. (2008). *Organização e gestão da escola: teoria e prática*. (5ª ed.). Goiânia: MF livros.

- Libâneo, J. C., Oliveira, J. F. de, & Toschi, M. S. (2012). *Educação escolar: políticas, estrutura e organização*. (10ª ed.). São Paulo: Cortez.
- Lima, C. A. N. de (2005). *Administração pública: teoria e mais de 400 questões*. Rio de Janeiro: Campus.
- Lima, R. F. S. (2007). *Equilíbrio econômico-financeiro contratual no direito administrativo e no direito civil*. Belo Horizonte: Del Rey.
- Lodi, J. B. (2000). *Governança corporativa: o governo da empresa e o conselho de administração*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2002). *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração e interpretação de dados*. (5ª .ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. (9ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, H. F., & Marini, C. (2010). *Um guia de governança para resultados na administração pública*. Brasília: Publix.
- Martins, S.P. (2012). *Direito do Trabalho*. (28ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Maximiano, A. C. A. (2000). *Introdução à administração*. (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Maximiano, A. C. A. (2009). *Introdução à administração*. (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Meirelles, H. L. (2000). *Direito municipal brasileiro*. (11ª ed.). São Paulo: Malheiros.
- Minister of Public Works and Government Services Canada (2004). *Performance audit manual*. Ottawa: OAG.

Ministério da Administração e Reforma do Estado da República Federativa do Brasil (1995). *Plano diretor da reforma do aparelho do estado*. Brasília: MARE.

Ministério das Finanças da República Portuguesa (2015). *Decreto-Lei nº 192, de 11 de setembro de 2015*. Acedido em 10 de junho de 2018, em <https://dre.pt/application/conteudo/70262478>.

Ministério do Estado do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão da República Federativa do Brasil (2009). Produto 4: guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores. In [www.gespublica.gov.br](http://www.gespublica.gov.br). Acedido em 06 de abril de 2018, em [http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/guia\\_indicadores\\_jun2010.pdf](http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/guia_indicadores_jun2010.pdf)

Moraes, A. de (2015). *Direito constitucional*. (31ª ed.). São Paulo: Atlas.

Moreno, A. C. (2017). Justiça derruba decisão que obrigava MEC a implementar valor de gasto por aluno. In *g1.globo.com*. Acedido em 01 de agosto de 2018, em <https://g1.globo.com/educacao/noticia/justica-derruba-decisao-que-obrigava-mec-a-implementar-valor-de-gasto-por-aluno.ghtml>.

Musgrave, R. A. (1973). *Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental*. São Paulo: Atlas.

Nakagawa, M. (1991). *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas.

Nascimento, L. S. do (2007). A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional no tema Tributação, Orçamento e Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública. In [www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio\\_TN/XIIpremio/sistemas/3tosi](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio_TN/XIIpremio/sistemas/3tosi)

*XI IPTN/resumo.htm*. Brasília: ESAF. Acedido em 10 de junho de 2018, em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio\\_TN/XIIPremio/sistemas/3tosiXI IPTN/a\\_reforma\\_da\\_contabilidade\\_governamental.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio_TN/XIIPremio/sistemas/3tosiXI IPTN/a_reforma_da_contabilidade_governamental.pdf).

Oliveira, N. de (2018). IBGE: ricos receberam 36 vezes acima do que ganharam os pobres em 2017. In <http://agenciabrasil.ebc.com.br>. Acedido em 10 de junho de 2018, em <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-04/ibge-1-mais-rico-recebeu-em-2017-36-vezes-mais-do-que-metade-da-populacao>.

Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. New York: Plume.

Pádua, E. M. (1997). *Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática*. (2ª ed.). Campinas: Papirus.

Paludo, A. V. (2010). *Administração pública: teoria e questões*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Paludo, A. V. (2013). *Administração pública*. (3ª ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.

Paula, A. P. P. de (2007). *Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea*. Rio de Janeiro: FGV.

Paulani, L. M., & Braga, M. B. (2007). *A nova contabilidade social: uma introdução à macroeconomia*. (3ª ed.). São Paulo: Saraiva.

Paulino Neto, F. (1997, Março 26). Betinho quer balanço social de empresas. *Folha de São Paulo*. Acedido em <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1997/3/26/dinheiro/26.html>.

Pereira, L. C. B. (1998). *Reforma do estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Editora 34.

Pessoa, F. A. N. (1926). Palavras iniciais. *Revista de Comércio e Contabilidade*, vol. 1, nº 1, 05-06.

- Pinheiro, J. I. D., Cunha, S. B. da, Carvajal, S. R., & Gomes, G. C. (2009). *Estatística básica: a arte de trabalhar com dados*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Polette, M., & Seabra, A. A. de (2013). Coastal governance in Brazil: the challenges of pre-salt cycle. In A. Yáñez-Arancibia, R. D. Sotelo, J. W. Day & E. Reyes (Edts). *Ecological dimensions for sustainable socio economic development* (pp. 169-190). Southampton: WIT Press.
- Pondé, J. L., Fagundes, J., & Possas, M. (1997). Custos de transação e política de defesa da concorrência. *Revista de Economia Contemporânea*, vol. 1, nº 2, 115-134.
- Presidência da República (1940). *Código Penal da República Federativa do Brasil, Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940*. Acedido em 18 de maio de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm).
- Presidência da República (1966). *Código Tributário Nacional da República Federativa do Brasil, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Acedido em 26 de abril de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm).
- Presidência da República (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. Acedido em 20 de novembro de 2017, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm).
- Presidência da República (1990). *Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8112cons.htm).
- Presidência da República (1994). *Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d1171.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm).

Presidência da República (1998). *Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/l9613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l9613.htm).

Presidência da República (2000). *Código de Conduta da Alta Administração Federal, Exposição de Motivos nº 37, de 18 de agosto de 2000*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/codigos/codi\\_conduta/cod\\_conduta.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/codigos/codi_conduta/cod_conduta.htm).

Presidência da República (2000). *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm).

Presidência da República (2005). *Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005*. Acedido em 31 de maio de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/decreto/d5482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5482.htm).

Presidência da República (2007). *Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm).

Presidência da República (2011). *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Acedido em 10 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm).

Presidência da República (2012). *Lei nº 12.683, de 9 de julho de 2012*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12683.htm).

Presidência da República (2013). *Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013*. Acedido em 10 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12813.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12813.htm).

Presidência da República (2013). *Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013*. Acedido em 01 de junho de 2018, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm).

Rattner, H. (2010). A dupla face de Janus da China. *Revista Espaço Acadêmico*, nº 109, 103-105

Ribeiro, L. M. de P. (2014). Contribuição da contabilidade no processo de governança pública em municípios do território da cidadania sertão de minas. Tese apresentada a Universidade Federal de Lavras para obtenção do grau de Especialista, orientada por Professor Doutor José Roberto Pereira, Lavras. In [repositorio.ufla.br](http://repositorio.ufla.br). Acedido em 28 de abril de 2018, em <http://repositorio.ufla.br/jspui/handle/1/2833>.

Ribeiro, M. (2013). *Cenas da história: os fatos que modificaram os rumos da humanidade*. Porto Alegre: AGE.

Richardson, R. J. (2012). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (3ª ed.). São Paulo: Atlas.

Rossetti, J. P., & Andrade, A. (2014). *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. (7ª ed.). São Paulo: Atlas.

Salema, J. P. (2006). Custos que não se pagam. *Vida Rural*, nº 1719. In [agrogestao.com/artigo\\_all.asp?ID=1](http://agrogestao.com/artigo_all.asp?ID=1). Acedido em 10 de maio de 2018, em [http://agrogestao.com/artigo\\_detail.asp?ID\\_Recurso=38](http://agrogestao.com/artigo_detail.asp?ID_Recurso=38).

- Santos, J. G. C. dos, Calíope, T. S., & Coelho, A. C. (2015). Teorias da firma como fundamento para a formulação de teorias contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, vol. 9, nº 1, 101-116.
- Santos, L. de A. A., Botinha, R. A., & Leal, E. A. (2013). A contribuição da logística reversa de pneumáticos para a sustentabilidade ambiental. *Revista de administração, contabilidade e economia*, vol. 12, nº 2, 339-370.
- Schlickmann, R. (2015). Administração pública no brasil: o patrimonialismo. In *www.politize.com.br*. Acedido em 26 de abril de 2018, em <http://www.politize.com.br/patrimonialismo-administracao-publica-brasil/>.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2009). *Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009*. Acedido em 10 de junho de 2018, em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=17/12/2009&jornal=1&pagina=56&totalArquivos=176>.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2010). *Portaria nº 665, de 30 de novembro de 2010*. Acedido em 10 de junho de 2018, em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=02/12/2010&jornal=1&pagina=76&totalArquivos=192>.
- Sganzerla, N. (2007). *Frases memoráveis: coletânea de frases otimistas*. Joinville: Clube de Autores Publicações.
- Shiroma, E. O., & Campos, R. F. (2008). *Políticas educativas y trabajo docente: nuevas regulaciones ¿nuevos sujetos?* Buenos Aires: Noveduc.
- Silva, C. A. T., & Revorêdo, W. C. (2005). Economicidade da gestão pública municipal: um estudo das decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. *Revista Universo Contábil*, vol. 1, nº 2, 09-22. In *repositorio.unb.br*. Acedido em 27 de março de 2018, em [http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/6101/1/ARTIGO\\_Economicidad\\_eGestaoP%C3%BAblica.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/6101/1/ARTIGO_Economicidad_eGestaoP%C3%BAblica.pdf).

- Silva, C. A. G. da, & Crozatti, J. (2013). A demonstração do resultado econômico na gestão de políticas públicas: avaliação da aplicabilidade pelos auditores da secretaria municipal de finanças da prefeitura de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, vol. 5, nº 2, 8-24.
- Silva, F. R. da (2016). Desverticalização das cadeias produtivas no setor de produção de biomedicamentos e a utilização das empresas CMOs (Contract Manufacturing Organization). Tese apresentada a Universidade Federal do Rio de Janeiro para obtenção do grau de Doutor, orientada por Professor Doutor Heitor Mansur Caulliriaux, Rio de Janeiro. In *www.producao.ufrj.br*. Acedido em 30 de maio de 2018, em <http://www.producao.ufrj.br/index.php/br/teses-e-dissertacoes/teses-e-dissertacoes/doutorado/2016/195--180/file>.
- Silva, G. (2010). *Sociologia Organizacional*. Departamento de Ciências da Administração - UFSC; Brasília: CAPES.
- Slomski, V. (1996). Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta. Dissertação apresentada a Universidade de São Paulo para obtenção do grau de Mestre, orientada por Professor Doutor Nelson Petri, São Paulo.
- Slomski, V. (1999). Teoria do agenciamento no estado: uma evidência da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. Tese apresentada a Universidade de São Paulo para obtenção do grau de Doutor, orientada por Professor Doutor Nelson Petri, São Paulo.
- Slomski, V. (2003). *Contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. (2ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Slomski, V. (2012). *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.

- Slomski, V., Camargo, G. B. de, Amaral Filho, A. C. C. do, & Slomski, V. G. (2010). A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidência do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e *accountability* no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, vol. 44, nº 4, 933-957.
- Srour, R. H. (2012). *Poder, cultura e ética nas organizações*. (3. ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Stanton, W. J., Etzel, M. J., & Walker, B. J. (1994). *Fundamentals of marketing*. (10ª ed.). New York: McGraw-Hill.
- Stein, G. (2016). Quanto ganha um professor na sua universidade? Ranking de universidades por salário dos professores. *Revista QB*. In *querobolsa.com.br*. Acedido em 03 de junho de 2017, em <https://querobolsa.com.br/revista/quanto-ganha-um-professor-na-sua-universidade>.
- Torres, M. D. de F. (2004). *Estado, democracia e administração pública no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV.
- Tribunal de Contas da União da República Federativa do Brasil (2010). *Manual de auditoria operacional*. (3ª ed.). Brasília: TCU.
- Tribunal de Contas da União da República Federativa do Brasil (2011). Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União. *Boletim do Tribunal de Contas da União Especial*, nº 12. In *portal.tcu.gov.br*. Acedido em 31 de maio de 2018, em <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24D7BC0B4014D7E1FB1A622B4>.
- Tribunal de Contas da União da República Federativa do Brasil (2014). *Governança pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e*

*entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria*. Brasília: TCU.

Tribunal de Contas da União da República Federativa do Brasil (2017). *Relatório individual da autoavaliação do IFFar*. Brasília: TCU.

Triviños, A. N. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas.

Trosa, S. (2001). *Gestão pública por resultados: quando o estado se compromete*. Rio de Janeiro: Revan.

Williamson, O. E. (1985). *The economic institutions of capitalism*. New York: The Free Press.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (2ª ed.). Porto Alegre: Bookman.

Yuri, F. (2016). O que Michel Temer quer para a Educação? *Revista Época*. In *epoca.globo.com*. Acedido em 03 de junho de 2017, em <http://epoca.globo.com/vida/noticia/2016/05/o-que-michel-temer-quer-para-educacao.html>.

## ANEXOS

### ANEXO A - PARECER COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

INSTITUTO FEDERAL DE  
EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E  
TECNOLOGIA FARROUPILHA



#### PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

##### DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

**Título da Pesquisa:** O Resultado Econômico do Exercício como Indicador de Gestão no Instituto Federal Farroupilha Campus Alegrete

**Pesquisador:** JOÃO BATISTA RODRIGUES LOPES

**Área Temática:**

**Versão:** 1

**CAAE:** 82239318.0.0000.5574

**Instituição Proponente:** INSTITUTO FEDERAL DE EDUCACAO, CIENCIA E TECNOLOGIA

**Patrocinador Principal:** INSTITUTO FEDERAL DE EDUCACAO, CIENCIA E TECNOLOGIA

##### DADOS DO PARECER

**Número do Parecer:** 2.566.715

##### Apresentação do Projeto:

A sociedade brasileira exige cada vez mais o seu direito de conhecer como estão sendo aplicados os recursos do erário público, provenientes de suas contribuições e o estado neste contexto tem a obrigação de constituir e divulgar, mediante accountability, claramente onde foram investidos os valores arrecadados. O cidadão compreendido como acionista do bem-estar público e promotor da qualidade de vida dentro do estado, assume o papel de sujeito interessado na gestão pública como stakeholder, reconhecido neste processo como contribuinte de tributos que devem, obrigatoriamente, ser revertidos integralmente em benefícios que desencadeiem o crescimento do país. Tendo como base um sistema de controle de custos completo e adequado a Demonstração do Resultado Econômico, instrumento contábil de elaboração facultativa por parte dos entes públicos federais, objeto do presente estudo, serve como ponto de partida para analisar a eficiência do uso dos recursos públicos no Campus Alegrete do Instituto Federal Farroupilha, ente que tem como área de atuação preponderante o ensino público e gratuito. A investigação desenvolvida assume como metodologia o estudo de caso no ambiente interno do Campus Alegrete do IFFar, estruturado através de inquérito por questionário, entrevista, pesquisa de documentos e levantamento bibliográfico, com coleta externa de dados junto as instituições privadas de ensino como Universidades e Escolas locais, com o fito de balizar o custo de oportunidade.

**Endereço:** Rua Esmeralda, 355

**Bairro:** CAMOBI

**CEP:** 97.110-767

**UF:** RS **Município:** SANTA MARIA

**Telefone:** (55)3217-0352

**E-mail:** cep@iffarroupilha.edu.br

Continuação do Parecer: 2.566.715

**Objetivo da Pesquisa:**

Procurar interpretar a eficácia do emprego dos recursos públicos no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha Campus Alegrete.

**Objetivo Secundário:**

- Conhecer os aspectos atinentes à governança eficiente.
- Estudar a composição das despesas, custos e emolumentos não-operacionais do IFFar.
- Perceber a forma como é feito o controle dos custos no IFFar Campus Alegrete.
- Conhecer o custo médio aluno no IFFar Campus Alegrete e sua proficiência para a gestão organizacional.

**Avaliação dos Riscos e Benefícios:**

Riscos devidamente avaliados e benefícios esclarecidos.

Só esclarecer o destino final da gravação, após a realização do trabalho final.

**Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:**

Projeto pertinente para o IFFar.

**Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:**

Apresentado dentro das exigências.

**Recomendações:**

Só esclarecer o destino final da gravação, após a realização do trabalho final.

**Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:**

Sem pendências inadequadas.

**Considerações Finais a critério do CEP:**

O CEP acata o parecer do Relator.

**Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:**

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_1059378.pdf	02/01/2018 21:58:35		Aceito
TCLE / Termos de Assentimento /	Termo de Autorizacao para Realizacao da Pesquisa.pdf	02/01/2018 21:41:29	JOÃO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito

**Endereço:** Rua Esmeralda, 355  
**Bairro:** CAMOBI **CEP:** 97.110-767  
**UF:** RS **Município:** SANTA MARIA  
**Telefone:** (55)3217-0352 **E-mail:** cep@ffarroupilha.edu.br

INSTITUTO FEDERAL DE  
EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E  
TECNOLOGIA FARROUPILHA



Continuação do Parecer: 2.566.715

Justificativa de Ausência	Termo_de_Autorizacao_para_Realizacao_da_Pesquisa.pdf	02/01/2018 21:41:29	JOÃO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	Termo_de_Compromisso.pdf	02/01/2018 21:34:09	JOÃO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLEQ.pdf	02/01/2018 21:28:06	JOÃO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLEE.pdf	02/01/2018 21:23:54	JOÃO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito
Folha de Rosto	Folha_de_rosto.pdf	02/01/2018 21:18:09	JOÃO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	PROJETO.pdf	29/12/2017 01:05:34	JOAO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito
Orçamento	ORCAMENTO.pdf	29/12/2017 00:24:04	JOAO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito
Cronograma	CRONOGRAMA.pdf	29/12/2017 00:07:00	JOAO BATISTA RODRIGUES LOPES	Aceito

**Situação do Parecer:**

Aprovado

**Necessita Apreciação da CONEP:**

Não

SANTA MARIA, 27 de Março de 2018

Assinado por:  
**GIANCARLO BAZARELE MACHADO BRUNO**  
(Coordenador)

**Endereço:** Rua Esmeralda, 355

**Bairro:** CAMOBI

**CEP:** 97.110-767

**UF:** RS **Município:** SANTA MARIA

**Telefone:** (55)3217-0352

**E-mail:** cep@iffarroupilha.edu.br



## APÊNDICES

### APÊNDICE A

#### TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DA PESQUISA

**De:** João Batista Rodrigues Lopes  
**Para:** Dr. Rodrigo Ferreira Machado  
**Assunto:** Solicitação para realização de pesquisa

Prezado Diretor Geral,

Eu, na condição de Mestrando em Educação com Especialização em Administração das Organizações Educativas da Escola Superior de Educação do Politécnico do Porto, em processo de elaboração de Dissertação, como requisito parcial para à obtenção do título de Mestre, venho por intermédio deste requerer a autorização de V. Sª para desenvolver a pesquisa com título de **O Resultado Econômico do Exercício como Indicador de Gestão no Instituto Federal Farroupilha Campus Alegrete**, sob minha responsabilidade. A escolha de realizar a investigação na supracitada Instituição, deve-se pela razão de eu desempenhar minhas atividades profissionais junto a mesma, e como pesquisador almejar desvendar a concepção dos servidores de um *Campus* do Instituto Federal Farroupilha, acerca dos fatores que envolvem a aplicabilidade eficiente dos recursos governamentais transferidos durante o ano para o IFFar e os benefícios que o controle dos custos pode representar na qualidade dos serviços educacionais prestados.

Para instrumentalização do estudo convoca-se a colaboração dos servidores do *Campus* onde será produzida a investigação, mediante o preenchimento de um questionário e entrevista semiestruturada com o Diretor Geral.

Cabe ressaltar que a pesquisa está sob orientação do Professor Doutor Fernando José Cardoso da Escola Superior de Educação do Politécnico do Porto ESE / IPP de Portugal.

Os dados pessoais relativos aos voluntários da pesquisa serão mantidos no anonimato. O nome da instituição somente poderá constar do relatório final do trabalho, caso seja autorizado na opção abaixo. Ressalto ainda que serão cumpridas as Resoluções Éticas Brasileiras, em especial a Resolução CNS nº 466 de 12 de dezembro de 2012.

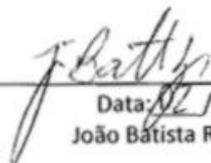


Autorizo que o nome da instituição seja mencionado no relato da pesquisa e declaro estar ciente que o projeto de pesquisa será avaliado por um Comitê de Ética em Pesquisa.

Prefiro participar da pesquisa mantendo o nome da instituição em sigilo.

Sendo o que se apresenta para o momento, coloco-me à disposição para o que mais se fizer necessário.

Pesquisador: \_\_\_\_\_



Data: 02/01/2018

João Batista Rodrigues Lopes

Autorizado  
por: \_\_\_\_\_



Data: 02/01/2018

Dr. Rodrigo Ferreira Machado



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
INSTITUTO FEDERAL FARROUPILHA – CAMPUS ALEGRETE  
GABINETE DA DIREÇÃO GERAL

**PORTARIA Nº 304, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2017**

O DIRETOR GERAL DO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA FARROUPILHA CAMPUS ALEGRETE, nomeado pela portaria nº 1.842, de 02 de dezembro de 2016, publicada no Diário Oficial da União de 05 de dezembro de 2016, seção 02, pág. 15, no uso de suas atribuições legais e estatutárias,

RESOLVE:

NOMEAR o servidor Patrício Silveira Machado, Matrícula SIAPE nº 2107421, ocupante do cargo de Contador, para exercer o cargo de Diretor Geral em Exercício do Instituto Federal Farroupilha *Campus* Alegrete, código da função CD - 0002, no período de 26 de dezembro de 2017 a 22 de janeiro de 2018, em virtude da ausência do titular e seu substituto legal.

**Rodrigo Ferreira Machado**  
Diretor Geral  
Portaria nº 1.842, de 02/12/2016

## APÊNDICE B: TERMO DE COMPROMISSO

Eu, João Batista Rodrigues Lopes, na condição de Mestrando em Educação com Especialização em Administração das Organizações Educativas da Escola Superior de Educação do Politécnico do Porto, pesquisador responsável pelo Projeto o Resultado Econômico do Exercício como Indicador de Gestão no Instituto Federal Farroupilha *Campus Alegrete*, comprometo-me a cumprir os Termos da Resolução nº 466/2012 de 12 de dezembro de 2012 do Conselho Nacional de Saúde do Ministério da Saúde e demais resoluções complementares.

---

João Batista Rodrigues Lopes

## APÊNDICE C: TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO ENTREVISTA

Você está sendo convidado (a) para participar da pesquisa intitulada: o Resultado Econômico do Exercício como Indicador de Gestão no Instituto Federal Farroupilha *Campus* Alegrete, sob a responsabilidade do pesquisador João Batista Rodrigues Lopes, com vista à elaboração de uma dissertação de Mestrado em Educação com Especialização em Administração das Organizações Educativas. Esta pesquisa possui como objetivo desvendar a concepção dos servidores de um *Campus* do Instituto Farroupilha, acerca dos fatores que envolvem a aplicabilidade eficiente dos recursos governamentais transferidos durante o ano para o IFFar e os benefícios que o controle dos custos pode representar na qualidade dos serviços educacionais prestados.

A entrevista será gravada em áudio, a partir do seu consentimento, para posteriormente ser transcrita, seguida de devolutiva para que você possa retificar ou ratificar o texto, alterar ou excluir partes que julgar desnecessárias ou incrementar outras informações que considerar relevantes de estarem relatadas na entrevista. Depois de validada a entrevista, o registro de áudio será eliminado. Em todo o processo é garantida a confidencialidade dos dados, nunca serão divulgadas as fontes de informação. Isso significa que, além de mim, o pesquisador, ninguém mais saberá o que o inquirido disse na entrevista individual. Em nenhum momento você será identificado.

Você não terá nenhum gasto ou ganho financeiro por participar da pesquisa.

Um dos riscos associado a coleta dos dados, através de um questionário elaborado por um servidor público investigador, provocado em virtude deste pesquisador estar lotado na mesma repartição do servidor consultado, pode causar a inibição da participação do servidor sondado. Para resolver ou minimizar qualquer coibição, será garantido ao participante que as suas opiniões serão tratadas única e exclusivamente no âmbito da investigação sem interferências ou contestações no seu discurso, que a fonte do depoimento não será divulgada de forma alguma, que os dados ouvidos não serão empregados

em fins alheios ao estudo. Ressaltamos que a entrevista dar-se-á em horário previamente combinado e será realizada em espaço escolhido pelo participante, que deverá ser um ambiente tranquilo e reservado onde não haja interrupções. Consideramos que o conhecimento aprofundado da realidade trará benefícios diretos, não apenas na aplicação eficiente dos recursos públicos governamentais no *Campus*, o que reflete na qualidade do serviço prestado, mas também, principalmente, na administração dos custos, tomada de decisões e na prestação de contas a toda comunidade interessada.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento sem nenhum prejuízo ou cerceamento.

Através desse documento você declara conhecer a Resolução Ética CNS nº 466/12.

Uma cópia deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido ficará com você. Qualquer dúvida a respeito da pesquisa, você poderá entrar em contato com: João Batista Rodrigues Lopes. Telefone: (55) 99119-3982.

IF *Campus* Alegrete, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 20\_\_.

---

Assinatura do pesquisador

Eu aceito participar do projeto citado acima, voluntariamente, após ter sido devidamente esclarecido.

---

Participante da pesquisa

## APÊNDICE D: TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO QUESTIONÁRIO

Você está sendo convidado (a) para participar da pesquisa intitulada: o Resultado Econômico do Exercício como Indicador de Gestão no Instituto Federal Farroupilha *Campus* Alegrete, sob a responsabilidade do pesquisador João Batista Rodrigues Lopes, com vista à elaboração de uma dissertação de Mestrado em Educação com Especialização em Administração das Organizações Educativas. Esta pesquisa possui como objetivo desvendar a concepção dos servidores de um *Campus* do Instituto Farroupilha, acerca dos fatores que envolvem a aplicabilidade eficiente dos recursos governamentais transferidos durante o ano para o IFFar e os benefícios que o controle dos custos pode representar na qualidade dos serviços educacionais prestados.

O preenchimento do questionário será disponibilizado por via *online* com retorno automático das respostas. Você receberá por *e-mail* um formulário, que depois de preenchido solicitará de forma instantânea a confirmação de sua entrega. O questionário será composto por questões fechadas e uma questão aberta.

Você não terá nenhum gasto ou ganho financeiro por participar da pesquisa.

Um dos riscos associado a coleta dos dados, através de um questionário elaborado por um servidor público investigador, provocado em virtude deste pesquisador estar lotado na mesma repartição do servidor consultado, pode causar a inibição da participação do servidor sondado. Para solucionar ou minimizar os embaraços, o anonimato dos interrogados será garantido. Consideramos que o conhecimento aprofundado da realidade trará benefícios diretos, não apenas na aplicação eficiente dos recursos públicos governamentais no *Campus*, o que reflete na qualidade do serviço prestado, mas também, principalmente, na administração dos custos, tomada de decisões e na prestação de contas a toda comunidade interessada.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento sem nenhum prejuízo ou cerceamento.

Através desse documento você declara conhecer a Resolução Ética CNS nº 466/12.

Uma cópia deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido ficará com você. Qualquer dúvida a respeito da pesquisa, você poderá entrar em contato com: João Batista Rodrigues Lopes. Telefone: (55) 99119-3982.

IF *Campus* Alegrete, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 20\_\_.

---

Assinatura do pesquisador

Eu aceito participar do projeto citado acima, voluntariamente, após ter sido devidamente esclarecido.

---

Participante da pesquisa

## APÊNDICE E: GUIÃO DE ENTREVISTA

Por se tratar de um assunto complexo relacionado a administração das organizações educativas, que se constitui na obrigação constitucional de aplicar os recursos públicos com eficiência, e sobretudo, comprovar aos interessados através de uma prestação de contas transparente de como os investimentos estão produzindo benefícios a sociedade, e ainda, que está havendo paralelamente o controle efetivo dos custos públicos, será entrevistado e sabatinado o Diretor Geral do IFFar Professor Doutor Rodrigo Ferreira Machado, como o propósito de enriquecer a investigação. O Ilustre será convidado a discursar, tecer comentários e opiniões a respeito do tema central, mediante a utilização do método de entrevista semiestruturada, que permite ao entrevistador e ao entrevistado, conforme se desenrola a entrevista, ampliar a discussão e as questões inerentes ao exame.

1. Inicialmente gostaria que o senhor fale sobre a sua experiência profissional e acadêmica e a quanto tempo ingressou no serviço público.
2. Gostaria que comentasse sobre as suas atribuições e funções como Diretor Geral do IFFar, e como se sente à frente de uma Instituição de Ensino renomada?
3. Quais os principais desafios enfrentados atualmente na administração do IFFar? Com destaque às limitações nas dotações orçamentárias adotadas pelo governo federal, qual a sua posição com relação a isso? E como está sendo estruturada a escala de prioridades para o atendimento das necessidades de bens e serviços do Educandário?
4. Quais os principais aspectos, fatores e indicadores influenciam na elaboração da Lei Orçamentária Anual dos Institutos, incluindo-se o IFFar?
  - 4.1 O quantitativo de alunos matriculados influi na elaboração da Lei Orçamentária Anual dos Institutos, dentre eles o IFFar?

- 4.2 O Senhor tem ideia do custo médio por estudante do IFFar? O Senhor vê utilidade no reconhecimento e/ou divulgação desta média?
5. Como a nossa Escola é modelo na formação de Técnicos em Agropecuária, qual o seu entendimento com relação à adoção do sistema escola-fazenda? Que vantagens e que desvantagens poderiam representar este sistema para o resultado econômico do exercício?
6. Caro Dr., que importância tem o controle de custos na administração de uma autarquia como a nossa? Gostaria de saber como este controle está sendo feito na Instituição?
7. Senhor Diretor a CF/1988 no seu artigo 37º e a Lei Complementar nº 101/2000 no seu artigo 67º, inciso II, determinam que a administração pública obedecerá dentre outros princípios ao da eficiência. Que contributo a Demonstração do Resultado Econômico pode dar para esta eficiência? E como ferramenta para prestação de contas e para divulgação transparente das contas públicas? O que significa para o Senhor eficiência na administração pública?
8. Caro Diretor, tendo-se em vista que o maior índice percentual de despesa do orçamento do IFFar corresponde a dispêndios com folha de pagamento de servidores, caso o resultado econômico do IFFar apurar uma geração de prejuízo econômico em suas atividades, como você entenderia um resultado desta natureza? E, ele tem ou não importância para a gestão da Escola? Quais os motivos seriam os causadores deste prejuízo? Quais medidas poderiam, porventura, serem adotadas (caso você as entenda como necessárias) para redução deste desequilíbrio?
- 8.1 Caso o resultado econômico do IFFar apurar uma geração de lucro econômico em suas atividades, como você entenderia um resultado desta natureza? E, ele tem ou não importância para a gestão da Escola? Quais os fatores que contribuiriam para esse lucro?

Concluindo, disponibilizo um último íterim para as demais considerações complementares que você entenda necessárias adicionar sobre o tema abordado.

## APÊNDICE F: GUIÃO DE QUESTIONÁRIO O RESULTADO ECONÔMICO DO EXERCÍCIO COMO INDICADOR DE GESTÃO NO INSTITUTO FEDERAL FARROUPILHA *CAMPUS* ALEGRETE

Este questionário constitui fonte de informações sobre o controle da eficiência na aplicação dos recursos públicos. Contribui para a investigação do tema em estudo, alvo de dissertação do Mestrado em Educação: Especialização em Administração das Organizações Educativas.

A colaboração dos servidores neste trabalho será mantida no anonimato e as informações recolhidas serão tratadas de maneira confidencial. Busca-se conhecer a experiência individual de cada servidor da carreira dos Técnicos Administrativos em Educação, que atuam na Diretoria Administrativa do IFFar, deste modo, faz-se primordial o uso da franqueza por parte dos participantes no momento do preenchimento. Os quesitos em sua maioria não demandam obrigatoriamente respostas consideradas como corretas ou incorretas.

### I - Caracterização do Servidor

1. Qual o seu sexo:

- Feminino
- Masculino

2. Qual sua idade: \_\_\_\_\_

3. Qual o cargo você ocupa no IFFar:

- Administrador
- Assistente administrativo
- Auxiliar administrativo
- Contador
- Engenheiro

Outro: \_\_\_\_\_

4. Quanto tempo de serviço público você possui no IFFar:

- Menos de 5 anos
- Entre 6 a 10 anos
- Entre 11 a 15 anos
- Entre 16 a 20 anos
- Acima de 21 anos

5. Qual o seu grau de formação acadêmica:

- Ensino fundamental
- Ensino médio
- Ensino pós-médio
- Educação superior
- Especialização pós-graduação *lato sensu*
- Mestrado pós-graduação *strictu sensu*
- Doutorado *strictu sensu*
- Pós-doutorado *post-doc strictu sensu*

5.1 Em nível:

- Profissionalizante na área de administração
- Profissionalizante na área de contabilidade
- Outras áreas do conhecimento humano

5.1 Graduação em:

- Ciências Contábeis
- Ciências administrativas
- Engenharias
- Outras áreas do conhecimento humano

5.1 Com o título de Especialista em: \_\_\_\_\_

5.1 Com o título de Mestre em: \_\_\_\_\_

5.1 Com o título de Doutor em: \_\_\_\_\_

5.1 Com o título de *Post-Doc* em: \_\_\_\_\_

## II - Observações Específicas

---

6. Eficiência no setor público pode ser entendida basicamente como:

- Emprego dos recursos até o limite do que for arrecadado no exercício
- Assunção de gastos acima do que for arrecadado no exercício
- A eficiência independe de gastos acima ou abaixo do montante arrecadado

7. Com relação ao controle e registro cronológico dos custos e despesas do IFFar, você compreende como:

	Extremamente Necessário	Relativamente Necessário	Desnecessário
Grau	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. O controle efetivo dos custos institucionais serve como elemento para a avaliação da eficiência no setor público:

	Concordo	Discordo	Não concordo nem discordo
Nível	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. No seu entendimento, o controle de gastos e despesas:

- Reflete na gestão financeira exitosa de uma organização educativa
- Não influencia na gestão financeira de uma organização educativa
- É insuficiente para aferir o sucesso ou insucesso na gestão financeira de uma organização educativa

10. Você tem conhecimento se o IFFar emprega algum processo, planilha eletrônica ou sistema informatizado, destinada ao controle integral de seus custos:

- Entendo desnecessário o controle de custos
- Não
- Sim

10.1 Qual ferramenta: \_\_\_\_\_

11. Você tem ideia do custo médio por aluno do IFFar e se o mesmo é de conhecimento da comunidade escolar:

- Entendo como dispensável o dimensionamento do custo médio por aluno
- Não
- Sim

11.1 Qual o valor: \_\_\_\_\_

12. Considerando basicamente que o custo médio por aluno ao ano é igual ao total dos gastos e despesas do ano, divididos pelo número total de alunos matriculados no ano, você entende que:

- A expressão é apropriada para estimar o custo médio por aluno de uma organização educativa
- A expressão é inapropriada para estimar o custo médio por aluno de uma organização educativa
- Desconheço quais elementos estão envolvidos no cálculo do custo médio por aluno de uma organização educativa

13. O controle do custo médio por aluno, na sua concepção, frente à administração escolar:

- É um importante indicador no controle de custos, útil para definição de estratégias, tomada de decisões e na comparação entre instituições educativas, tanto no país como no exterior
- É um indicador irrelevante no controle de custos, inútil para definição de estratégias, tomada de decisões e na comparação entre instituições educativas
- Entendo como dispensável o dimensionamento do custo médio por aluno

14. Na sua opinião qual das despesas representa o maior volume de gastos no IFFar:

- Despesas com custeio: material de consumo e prestação de serviços terceirizados
- Despesas com investimento: equipamentos e obras
- Despesas com pessoal: folha de pagamento dos servidores
- Nenhuma das despesas anteriores

15. No seu entendimento, o IFFar realiza a prestação de contas referente a aplicação dos recursos públicos de forma:

	Satisfatória	Apenas Regular	Insatisfatória
Nível	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. Na sua concepção, quem é o principal público-alvo da prestação de contas do IFFar:

- A comunidade externa ao *Campus*
- A comunidade interna do *Campus*
- Todas as pessoas interessadas pela organização educativa, sejam do público interno ou externo

17. Quanto a prestação de contas relativa à aplicação dos recursos públicos, você entende que:

- A prestação de contas é necessária apenas para as auditorias internas
- A prestação de contas é necessária apenas para os órgãos de controle externo
- É um direito da sociedade e uma obrigação do poder público

18. Você entende que as ações anticorrupção, tanto no âmbito das organizações públicas como no das privadas são:

	Extremamente Necessário	Relativamente Necessário	Desnecessário
Nível	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

19. Tendo o IFFar uma extensa área rural, como você entende o fomento da produção agropecuária interna como oportuna para a redução de custos e incremento de receitas:

	Concordo	Discordo	Não concordo nem discordo
Grau	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Enunciado: A Demonstração do Resultado Econômico expressa a ocorrência da geração de valor econômico em um determinado tempo. De acordo com a tipificação dos serviços prestados de forma gratuita pela entidade pública, as receitas terão seus valores atribuídos, com base nos preços de mercado praticados pelas instituições privadas. Dessas receitas assim estipuladas, são deduzidos os custos e despesas efetivamente realizados pelo órgão público, no período de um ano, esta operação demonstrará uma economia positiva *lucro* ou um resultado negativo *prejuízo* no negócio estatal.

20. A demonstração do enunciado pode ser útil para verificar o nível de eficiência num órgão público:

	Concordo	Discordo	Não concordo nem discordo
Grau	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

### III - Avaliações Finais

---

21. Para sugestões, críticas, comentários e demais opiniões que você julgar necessárias, relacionadas ao estudo do controle de custos, a prestação de contas e a Demonstração do Resultado Econômico, utilize o espaço abaixo. Do mesmo modo se entender relevante, fique à vontade para transcrever algo mais sobre os assuntos vinculados às perguntas que respondeu:

---

---

---